



جامعة الدكتور الطاهر مولاي - سعيدة -



كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون أعمال

بعنوان:

# نور التحقّق الحياي في تحسّن أداء النظام الحياي الجزائري

تحت إشراف الدكتور:

د. خنفوسي عبد العزيز

من إعداد الطالبين:

❖ بركان إبراهيم

❖ دحمون عبد القادر

لجنة المناقشة

د. خنفوسي عبد العزيز..... مشرفا ومقررا

د. ناي عبد القادر..... رئيسا

د. سماح عبد الفتاح..... عضو مناقشا

السنة الجامعية: 2021-2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## كلمة شكر وتقدير

– وقال تعالى (يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ)، «سورة المجادلة: الآية 11».

لله الحمد والمنة والفضل له في كل شيء

كن عالماً فإن لم تستطع فأحب العلماء فإن لم تستطع فلا تبغضهم.

وأخص بالتقدير والشكر للأستاذ الفاضل الدكتور خنفوسي عبد العزيز وأعضاء المناقشة أستاذ الفاضل نابي والأستاذ سماح.

– عن أنس – رضي الله عنه – قال: قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: –:  
(اللَّهُمَّ انْفَعْنِي بِمَا عَلَّمْتَنِي، وَعَلِّمْنِي مَا يَنْفَعُنِي، وَارْزُقْنِي عِلْمًا يَنْفَعُنِي).

# الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

أولاً: من يشكر ويحمد الله آناء الليل وأطراف النهار وهو العلي القدير الأول والآخر والظاهر والباطن الذي أغرقنا بنعمه التي لا تحصى وأغدق علينا برزقه الذي لا يفنى وأنار دروبنا فله جزيل الحمد والثناء العظيم هو الذي أنعم علينا إذا أرسل عبده ورسوله محمد بن عبد الله عليه ازكى الصلوات واطهر التسليم أرسله بقرآنه المبين فعلمنا ما لا نعلم ما لم نعلم وحث على طلب العلم اينما وجد. لابد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية وقفة نعود إلى أعوام قضيناها رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد.

كما أخص بهذا في الأخير أسمى عبارات التبجيل والتقدير إلى الوالدين الكريمين.

أحمد الله مخرج النور بعد الظلام أحمده ربي رزقني حسن المسير كلمات شكر وامتنان لمن كانوا لنا مثل الشموع في الليالي المظلمات أهدي تخرجي لوالدي العزيز الذي سار معي في كل درب وكل طريق لأصعد به الى طريق النجاح فألف شكر وتحية شكرا أمي الحبيبة صاحبة البيت الدافئ والعين الساهرة والقلب الحنون شكرا أخي الغالي يا من زرعت لدي روح المثابرة والاجتهاد لأصل إلى ما أصبو إليه وإلى الأصدقاء والأحبة وللأهل وأساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية.

أبي وأمي

عبد القادر

قائمة المختصرات:

ق.إ.ج.ج: قانون إجراءات جبائية جزائري

ق.م: قانون مالية

ص: صفحة

ج.ر: جريدة رسمية

# مقدمة

## مقدمة:

في ظل الأزمة الاقتصادية لسنة 1986، أجبرت السلطات الجزائرية بالقيام بعملية الإصلاح الاقتصادي والمالي، وخاصة في المجال الجبائي، فمنذ 1992، والإدارة الجبائية، تحاول القيام بالعصرنة، مبتغية في ذلك تحقيق أهداف متنوعة، مثل تبسيط النظام الجبائي وتحسين المردودية بالإضافة إلى توزيع العبء الجبائي بين المكلفين بالضريبة، وتقليل الضغط الجبائي.

زيادة على ذلك مازالت الدولة تباشر الإصلاح الجبائي فيما يتعلق بتوسيع الوعاء الجبائي، إلغاء الكثير من الرسوم و تخفيض عدد من الضرائب و الرسوم، توحيد و تنسيق الأحكام المتعلقة بالإجراءات الجبائية (قانون الإجراءات الجبائية)، تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة، منح مزايا جبائية و تخفيضات محسومة فيما يخص الحقوق و الرسوم الموجهة للاستثمار و الشغل، إنشاء المحررات الجبائية و أخيرا استحداث هياكل تنظيمية جديدة تتمتع باستقلالية إدارية و مالية (مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، مراكز الجوارية للضرائب و مديرية البحث و المراجعات).

وفي نفس الإطار قامت المديرية العامة للضرائب بمجموعة من الإصلاحات في مجال الرقابة

الجبائية و ذلك في خلال سنة 2012 و تتمحور فيما يلي:

- الأبحاث الجبائية الخارجية.
- عقلنة برمجة الرقابة الجبائية.
- تحسين مرونة إجراءات عملية التحقيق.

• تحسين الإشراف على الرقابة الجبائية.

• إنجاز عملية تطوير تعداد المحققين كما و نوعا

مما سبق تؤدي الرقابة الجبائية مهام تحقيق مبدأ المساواة أمام الضريبة من جهة، و من جهة أخرى الحرص على استقرار المالية العامة.

و من هنا جاءت فكرة البحث أنه لا بد من أن تكون الرقابة الجبائية، موجها أساسيا في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري، شكلا و مضمونا، و على هذا الأساس فإن المشرع الجبائي، لا بد أن يراعي الوضعية العامة للاقتصاد الوطني من جهة و من جهة أخرى أن يراعي الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الإطار العام .

## 1- أهمية الموضوع:

يعد موضوع الرقابة الجبائية من المواضيع التي لها أهمية كبيرة في النظام الجبائي الجزائري، حيث تنبع أهمية هذه الدراسة كونها تحاول معرفة مدى تأثير الرقابة الجبائية في سيرورة النظام الجبائي الجزائري. علما أن التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة تعتبر مبدئيا صحيحة وحقائقية، إلا أن أثبت العكس عند إجراء الرقابة الجبائية من طرف مصالح الإدارة الجبائية الجهوية أو المركزية.

## 2- الإشكالية الرئيسية للموضوع:

هل الرقابة الجبائية كفيلة في أن تكون موجها لوحدها في تحسين أداء النظام الجبائي أم هناك متغيرات أخرى؟

### 3-التساؤلات الفرعية:

حيث تتفرع هذه الإشكالية إلى الأسئلة التالية:

(1) ما هي الإجراءات التشريعية والعملية في إطار الرقابة الجبائية التي يمكن أن تحدد معالم النظام

الجبائي الجزائري؟

(2) هل يمكن للرقابة الجبائية، تحليل أخطار سلوكيات المكلفين بالضريبة، واستغلال البحث

الجبائي الخارجي، خاصة ما تعلق منه بالمعلومات المتعلقة بالأحداث، حتى تساهم الرقابة

الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي؟

4-أهداف الموضوع: يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية: - توضيح أهمية الرقابة الجبائية،

للحد من الأخطار المحاسبية والجبائية السلوكيات بعض المكلفين بالضريبة. - معرفة التشريعات الجبائية

وكذا مؤشرات تطويرية لقياس نجاعة

الرقابة الجبائية (مؤشرات التسيير)، والتي تحدد لنا طبيعة النظام الجبائي الجزائري من أجل تحسينه.

### 5- صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي واجهتنا في بحثنا هي قلة المراجع وندرتها في هذا الموضوع.

# الفصل الأول: إجراءات التحقيق الجبائي في التشريع الجبائي الجزائري

## المبحث الأول: الأجهزة المكلفة بالتحقيق الجبائي

إن المهمة التي تؤديها مصالح الرقابة الجبائية ليست بالمهمة السهلة ، و هذا راجع لطبيعة و تشعب و تعقد هذه المهمة<sup>1</sup>، و لضمان السير الحسن للتحقيقات الجبائية والتنسيق بين المصالح الجبائية على اختلاف مستوياتهم فقد سعت الدولة إلى تطوير و تنظيم أجهزة و هيكل الرقابة الجبائية من خلال إنشاء هيكل جديدة<sup>2</sup>، ابتداء من 2002، و فيما يلي سنتطرق إلى مختلف هيكل الإدارة الجبائية المختصة بالرقابة الجبائية باختلاف مستوياته .

## الفرع الأول الأجهزة المركزية

على المستوى الوطني توجد مديرتين للرقابة الجبائية هي :

- مديرية البحث والمراجعات

- مديرية كبريات المؤسسات.

<sup>1</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، سنة 2011 - 2012، ص . 86

<sup>2</sup> بوشري عبد الغني، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة الاقتصاد و المناجمت، مج 2012، ع. 11، ص 107.

المطلب الأول: مصالـح البـحث والتـدقيقـات التـابـعة للمـديـرية المـركـزية للـبـحث والمـراجـعات

الفرع الأول: مديرية البحث والمراجعات

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث و المراجعات (DRV)، و هي مصلحة مركزية لها صلاحيات و سلطات على المستوى الوطني و تتضمن ثلاث (3) مصالح جهوية للبحث و المراجعات (SRV)، وأربع (4) مديريات فرعية ، حيث تنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-02-1995 ال معدلة و المتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 98-228 المؤرخ في 13-07-1998 على إحداث مديرية البحث و المراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب.<sup>1</sup>

تتضمن مديرية البحث والمراجعات المديرية الفرعية التالية :

- المديرية الفرعية للتحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية .

-المديرية الفرعية للبرمجة

-المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

- المديرية الفرعية للمقاييس و الإجراءات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> نصر رحال،مصطفى عوادي، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري،نشر وتوزيع مكتبة بن موسى السعيد الوادي الجزائر 2011/2010 ، ص 105 .

<sup>2</sup> مرسوم تنفيذي 98-228 المؤرخ في 13-07-1998 و المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية ج ر عدد 51 لسنة 1998، المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-02-1995.

اعتمادا على صلاحيات مديرية البحث و المراجعات في إطار البحث والتحقيق ، فهي مكلفة بما يلي:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي
- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب، و تحسين المردودية الجبائية العامة.
- بالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، و لأجل ذلك قامت بوضع استراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي و من بينها :

-رفع نوعية التحقيق و الارتقاء به إلى أحسن مستوى.

- تحسين مردودية الرقابة الجبائية.

-تقليل حجم المنازعات الم تزايدة من سنة إلى أخرى.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سليمان عتير، المرجع السابق، ص89.

## الفرع الثاني : مديرية كبريات المؤسسات.

تدعيما لمديرية الأبحاث و المراجعات للتسيير الفعال للرقابة الجبائية وخاصة فيما يخص الشركات الكبرى ، تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي 02- 303 المؤرخ في 28-09-2002 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 05- 494 المؤرخ في 26-12-2005، ولها

صلاحيات على المستوى الوطني ، وتكلف بتسيير مهام الوعاء ، التحصيل ، الرقابة و المنازعات.<sup>1</sup>

تتكون مديرية كبريات المؤسسات، من 5 مديريات فرعية هي :

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.

- المديرية الفرعية لتسيير.

- المديرية الفرعية لرقابة و القوائم.

- المديرية الفرعية للمنازعات.

- المديرية الفرعية للوسائل.<sup>2</sup>

يتمثل الهدف الأساسي لإنشاء م ك م ، في تجميع ملفات المؤسسات الكبرى و المؤسسات البترولية والشركات الأجنبية و التي تحوز على ما يقارب 70 بالمائة من الإيرادات الجبائية<sup>3</sup>، إذ يسمح تجميع

<sup>1</sup> أنظر نص المادة 3 من المرسوم التنفيذي 06- 327 مؤرخ في 18-09-2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 59 لسنة 2006 .

<sup>2</sup> أنظر نص المادة 4 من المرسوم التنفيذي 06 - 327، المرجع نفسه.

<sup>3</sup> بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص 111.

ملفات هذه المؤسسات داخل مديرية كبريات المؤسسات من أن تتحكم المديرية العامة، بسرعة في الحصة الأضخم من الإيرادات الجبائية، عن طريق تحسين نجاعتها و فعاليتها في مجال تسيير أهم الملفات الجبائية و كذا متابعتها أمن جل التقليل من الغش الضريبي إذ ، يمكن حصر أهداف إنشاء م ك م في النقاط التالية :

-تحسين الخدمات التي يتلقاها معاملي الإدارة الجبائية.

- تحديث الإجراءات.

- تسيير جباية المحروقات.<sup>1</sup>

كما يتم توضيح الأشخاص الخاضعين لرقابة هذه الهيئات من خلال ما يلي:

- الأشخاص المعنويين أو تجميعات الأشخاص المعنويين العاملين في ميدان المحروقات و كذا الشركات التابعة لها

- شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال و التي يساوي أو يفوق رقم أعمال احد أعضائها 100 000 000 دج .

-الشركات المقيمة في الجزائر، العضوة في التجمعات الأجنبية و كذا الشركات التي ليس لها إقامة في الجزائر.<sup>1</sup> تقوم مديرية كبريات المؤسسات باقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة و تنفيذ برامج

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، ط 1، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009، ص ص: 46 - 44 .

مراجعة المحاسبة ومتابعتها، إضافة إلى البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع انجاز التحقيقات و التحريات و السهر على احترام قواعد المراقبة و إجراءاتها.<sup>2</sup>

**المطلب الثاني: المصالح الرئيسية للرقابة الجبائية على المستوى المحلي (مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب).**

يوجد على المستوى الجهوي أو ما يسمى المصالح الخارجية للإدارة الجبائية هيكل تنظيمية تسند لها

عملية الرقابة الجبائية وتتمثل في كل من:

- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات.

- المديرية الجهوية للضرائب.

- المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق.<sup>3</sup>

**الفرع الأول: المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات.**

يوجد 3 مصالح جهوية للأبحاث و المراجعات لها صلاحيات على المستوى الجهوي، و هي تتواجد

على مستوى المناطق التالية : وهران، قسنطينة، الجزائر، و كل مصلحة من تلك المصالح الجهوية

وتكلف المصالح للأبحاث والمراجعات يتبع لها عدد معين من المديرية الولائية للضرائب<sup>4</sup>، الجهوية

للأبحاث و المراجعات على الخصوص بما يأتي:

<sup>1</sup> المادة 60 من القانون رقم 11-02 المؤرخ في 25-12-2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد 86 سنة 2002.

<sup>2</sup> بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص 111.

<sup>3</sup> المادة 2 من المرسوم التنفيذي -327 06، المرجع سابق الذكر.

<sup>4</sup> سليمان عتير، المرجع السابق، ص 96 .

- تنفيذ برامج البحث و التحقيق و مراقبة النشاطات و المداخل التي تضبطها مديرية الأبحاث و المراجعات و تعد الإحصائيات المتعلقة بها.

- تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي .

- تنفيذ برامج تحقيق و بحث و متابعة و مراقبة الأشغال المتعلقة بها و تقوم بتقييمها الدوري .

- تنفذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية و المدير العام للضرائب و كل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية .

-تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديرتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: المديرية الجهوية للضرائب.

طبقا للمادة 2 قرار مؤرخ في 12 جوان 1998 الموافق ل 18 ربيع الأول 1419 ،الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و المديريات الولائية للضرائب و تنظيمها و صلاحياتها على المستوى الوطني يوجد 9 مديريات جهوية وهي : بشار، البلدية، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة، وهران<sup>2</sup>، و طبقا للمادة 12 من نفس القرار فان كل مديرية تضم 4 مديريات فرعية :

- المديرية الفرعية للتكوين

- المديرية الفرعية للتنظيم و الوسائل

<sup>1</sup> المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 327 06، سابق الذكر.

<sup>2</sup> أنظر قرار وزير المالية مؤرخ في 12 جوان 1998 الموافق 18 ربيع الاول 1419، المواد من 1 إلى 20 ،يتضمن الاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب وتنظيمها و صلاحيتها على المستوى الوطني، ج ر عدد 79 لسنة 1998.

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

- المديرية الفرعية للرقابة.<sup>1</sup>

هذه الأخيرة مكلفة بفحص وتنسيق وجلب التصحيحات اللازمة للنقائص و الأخطاء الم سجلة خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية و تحصيل الضرائب ومراقبة المنازعات، و تتكون المديرية الفرعية للرقابة من 3 مكاتب هي:<sup>2</sup>

- مكتب متابعة برامج البحث و التحقيقات الجبائية

- مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية

- مكتب مراقبة المنازعات.

من أهم المهام الموكلة للمديريات الجهوية للضرائب ما يلي :

- السهر على احتر ما أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته .

- الإعداد بصفة دورية لحصائل وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية.

تقديم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي.

- المشاركة في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم .

<sup>1</sup> فاطمة الزهراء بوخديمي، النظام الجبائي الجزائري، مذكرة تخرج لنيل الشهادة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، دفعة 18، الجزائر، سنة 2007-2010، ص 30.

<sup>2</sup> رحال نصر، المرجع السابق، ص 106.

- دراسة طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات.
- النظر ما تحتاج إليه المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية وتعد تقريرا دوريا عن ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها .
- تنظيم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة ، للقرار والتي تنشأ في المستوى الجهوي .
- الموافقة على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط التي ينص عليها في التشريع المعمول به.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق.

- من المصالح الجبائية المساعدة على تنفيذ الرقابة الجبائية على ارض الواقع ولو بشكل غير مباشر، المراكز الجهوية للإعلام والوثائق، وهذه المراكز المنتشرة عبر الوطن ذات اختصاص إقليمي جهوي حيث نجد 4 مراكز جهوية توجد في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، ورقلة، و كل مركز جهوي للإعلام و الوثائق يتبع له عدد من المديريات الولائية للضرائب.<sup>2</sup>

تكلف المراكز الجهوية للإعلام والوثائق بالمهام التالية :

- تنسيق برامج البحث وتجمع وتعالج المعلومة الاقتصادية والمالية المحلية ت

<sup>1</sup> المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327 ، السابق الذكر .

<sup>2</sup> سليمان عتير، المرجع السابق، ص: 96 - 97.

- تستغل السجلات الأصلية، وتنشر الجداول العامة للرسم العقاري ورسم التطهير و الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وتنشر الإنذارات الموافقة لها والسجلات الأولية للسنة المالية الموالية .

- تقدم أوراق النتائج التي تعطي، بالنسبة للجداول العامة لبلدية بكاملها وولاية، وتراجع عدد المكلفين بالضريبة الذين فرضت عليهم الضريبة وأسس العناصر الخاضعة للضريبة والنتائج الإجمالي لكل ضريبة أو رسم والحصة التي تعود لكل جماعة عمومية والغرف الحرفية .

- تصدر سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديرية الولائية ضلل رائب طابعا تنفيذيا .

- تعد الكشوف الملحقة المتعلقة بالخاضعين للضريبة "المفقودين" وبالخصص الكبيرة وبالأرصدة السلبية .

- تقدم كل الوثائق الإحصائية الأخرى التي تسمح لمديرية الإعلام والوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة.

- تعرض مؤشر تا المحيط المترتبة عن معالجة المراجع الاقتصادية والاجتماعية المحلية وذلك في إطار مسعى التسيير حسب الأهداف.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 327 06 ، السابق الذكر.

المطلب الثالث: المصالح الفرعية والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

سنتناول ما في يلي المصالح المحلية للرقابة الجبائية، أي المصالح الموجودة على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن.

#### الفرع الأول: المديرية الولائية للضرائب

تلعب المديرية الولائية للضرائب، على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن، رادو رئيسيا في مجال الرقابة الجبائية وتتولى القيام بهذه المهمة مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق، بحيث تضمن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أربع (4) مكاتب:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية .

-مكتب البطاقات و المقارنات .

- مكتب المراجعات الجبائية .

- مكتب مراقبة التقييمات.<sup>1</sup>

طبقا للمادة 39 من القرار المؤرخ في 12 يوليو 1995 مال وافق ل 18 ربيع الأول 1419 ، المحدد للاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب فان المديرية الولائية للضرائب تتكون من 5 مديريات فرعية :

<sup>1</sup> سليمان عتير، المرجع السابق، ص: 101 - 104.

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

-المديرية الفرعية للتحصيل .

-المديرية الفرعية للمنازعات .

-المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية .

-المديرية الفرعية للوسائل<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: مفتشيات الضرائب

مفتشيات الضرائب هي وحدة تابعة لمديرية الضرائب للولاية حيث تحتوي هذه الأخيرة على العديد

من المفتشيات تختص بنوع من الضرائب:

-مفتشية خاصة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

-مفتشية خاصة بالضرائب غير المباشرة .

-مفتشية خاصة بالطابع و التسجيل<sup>2</sup>.

وتشكل المفتشيات حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية الساري العمل به إلى غاية هذا اليوم، فيما

يخص الرقابة وتعتبر الحلقة الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري، وهي تنقسم إلى:

<sup>1</sup> قرار وزير المالية مؤرخ في 12 يوليو 1998، يتضمن الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و الولاية للضرائب وتنظيمها و صلاحيتها على المستوى الوطني، المرجع السابق.

<sup>2</sup> عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع : اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، سنة 2003 - 2004، ص 105 .

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة .

- مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين .

- مصلحة الجباية العقارية .

- مصلحة التدخلات.<sup>1</sup>

اعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف ، و في حال وجود الخ أو طأ النسيان أو نقائص مسجلة تجري مراقبة معمقة و فحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي و في كشوفات الربط و بطاقات المعلومات.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث : مركز الضرائب

مركز الضرائب، هو مركز تسيير موحد يجمع، تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير و التحصيل و المراقبة و المنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات و القبضات و مديريات الضرائب الولائية.

بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه

و هم :

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي و النظام المبسط.

- المهن الحرة.

<sup>1</sup> المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم: 91 60 مؤرخ في 23 - 02 - 1991 ،الذي ينظم تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، ج ر عدد 9 لسنة 1991.

<sup>2</sup> رحال نصر، المرجع السابق، ص 110.

- غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبيرات المؤسسات.<sup>1</sup>

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية، يتم لم أنه غير تعميمها بعد على كامل التراب الوطني، واقتصر وجودها على بعض المناطق، وفي انتظار تعميمها على كل الوطن تواصل مفتشيات وقبضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب.<sup>2</sup>

تنحصر مهام مراكز الضرائب في مجال الرقابة الجبائية في:

- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها و مراقبتها.

- انجاز وإعداد برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

### المبحث الثاني: أشكال التحقيق الجبائي.

تتمثل سلطات التحقيق الجبائي، في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية، حيث يعتبر هذا التحقيق من وسائل الرقابة الخارجية، وهو يتميز عن سلطات البحث والتحري، ذلك لأن التحقيق يتعلق بفحص دقيق للوثائق الحسابية التي يملكها المكلف بالضريبة، ومقارنتها بالتصريحات الجبائية . هذا من أجل تحديد الوعاء الضريبي وتصفيته، ولهذا نص المشرع الجزائري على مختلف سلطات ال تحقيق الجبائي ألا

<sup>1</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، تنظيم و مهام، 2014، ص 6.

<sup>2</sup> راجع نص المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم: 06 - 327، السابق الذكر.

و هي : التحقيق في المحاسبة نتطرق إليها في (المطلب الأول)، التحقيق المصوب في المحاسبة (المطلب الثاني)، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (المطلب الثالث).

### المطلب الأول: التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة

يستمد هذا النوع من التحقيق دعامته من نص المادة 20 من ق ا ج و التي تنص في فقرتها الأولى على انه : "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي و مراقبتها.<sup>1</sup>

### الفرع الأول: التحقيق المحاسبي

#### أولاً : تعريف التحقيق في المحاسبة

يقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي تقوم بها أجهزة مختصة<sup>2</sup>، و التي تهدف إلى التحقيق بعين المكان في محاسبة المكلف بالضريبة، و مطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها و خارجها، من اجل مراقبة صحة و مصداقية التصريحات المسجلة.<sup>3</sup>

يعرفها جانب آخر من الفقهاء : " على أنها مجموع العمليات التي تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة، عن طريق تقريب البيانات الصادرة منها ببعض المعطيات الواقعية المادية المتحصل عليها بعد البحث، سواء داخل المؤسسة أو خارجها ، بهدف مراقبة صحة و صدق

<sup>1</sup> المادة 20-1 من ق ا ج، المعدلة بموجب المادتين 37 من ق الم لسنة 2009 و ق م لسنة 2012 و المادة 31 من ق م لسنة 2013.

<sup>2</sup> كربي زبيدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد، 7 الجزائر، 2005 ص 15.

<sup>3</sup> MF/DGI/RDV, Guide du Vérificateur de Comptabilité, DGI, Édition 2001, Alger, p 14.

التصريحات المكتتبه و ضمان تصحيحها إن أمكن ذلك ، و أن غاية الرقابة ، ضمان إصدار و إعادة إصدار الضرائب و الرسوم المتملص منها.<sup>1</sup>

برجوعنا إلى الفقه نجد أن الفقيه LAMBERT. T يعرفه بأنه "مجموعة العمليات التي تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة، عن طريق تقريب البيانات الصادرة منها ببعض المعطيات الواقعية المادية المتحصل عليها بعد البحث، سواء داخل المؤسسة أو خارجها بهدف مراقبة صحة وصدق التصريحات المكتتبه و ضمان تصحيحها إن أمكن ذلك، إن غاية الرقابة هي التمكن من تأسيس أو إعادة تأسيس الضرائب والرسوم المتملص منها.<sup>2</sup>

ما المشرع الجزائري فقد عرفها في نص المادة 20 فقرة 02 من ق ا ج ج، التي تنص على ما يلي: "يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة".

<sup>1</sup> انظر : وهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، دراسة حالة الجزائر، ملتقى علمي دولي، مداخلة يوم 20-21 أكتوبر 2009، ص 7.

راجع كذلك : صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هوم للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2005، ص 37.  
<sup>2</sup> la vérification de comptabilité s'analyse comme un ensemble d'opérations ayant pour objet d'examiner sur place , la comptabilité d'une entreprise, d'en rapprocher les indications a certaines données de faite au naturelles recueillies par des recherches tant internes qu'externes à l'entreprise afin de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires. La finalité du contrôle est d'assurer l'établissement des impôts et taxe éludés " Voir: T Lambert, contrôle fiscale, droit et pratique, Édition Puf, paris, 1991, P231

ما يستنتج من خلال هذا التعريف ، انه هناك التزامات مفروضة على المكلفين بالضريبة بحيث انه لا يمكن إجراء التحقيق إلا على المكلفين بالضريبة الملزمين بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري مثل دفتر الجرد و دفتر اليومية<sup>1</sup> ، و أخرى مستمدة من المخطط المحاسبي وأخرى مذكورة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و كذا قانون الإجراءات الجبائية فعلى المكلف بالضريبة مسك المحاسبة بطريقة منتظمة من حيث الشكل و أن تكون صحيحة و جديّة ومقنعة في مضمونها.

### ثانيا: شروط وإجراءات التحقيق في المحاسبة

يعد التحقيق في المحاسبة عملية تستعملها الإدارة الجبائية لإثبات أسس الضريبة من خلال الوقوف على تصريح المكلف بالضريبة ، و لما كان للتحقيق المحاسبي أهمية كبيرة ، فان المشرع أحاطه ببعض النقاط و العناصر التي توجب الإدارة احترامها و هي ما تسمى بالضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

بما إن الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة ، و إجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها<sup>2</sup>، فان المشرع قد وضع قواعد و ضوابط في نص المادة 20 من ق 1 ج تحدد السير القانوني لهذه العملية مبينا شروطها وإجراءاتها:

<sup>1</sup> انظر: المادة 9 إلى 12 من الأمر 75 - 59 مؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 يتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 101 المعدل و المتمم.

<sup>2</sup> عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 28.

- حيث أنه يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ، أي في محل المكلف بالضريبة استثناء ، في حالة تقديم المكلف لطلب معاكس ، مكتوب و مقبول من طرف الإدارة الجبائية أو في حالة قوة قاهرة، يمكن للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية المسلمة و نوعيتها .

- كما تنص الفقرة الثانية على أنه لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل ، و في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

- وتمارس الإدارة حق الرقابة مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ المعلومات<sup>1</sup> فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات و المعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.<sup>2</sup>

أما عن مدد التحقيق في المحاسبة، فلقد أحاط المشرع مدة التحقيق بقيود يجب على الإدارة الجبائية احترامها فالمشرع حدد مدة التحقيق في عين المكان تحت طائلة بطلان الإجراء بثلاثة أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000000. د ج و كل

<sup>1</sup> انظر المادة 20 الفقرة 3 من ق ا ج، المعدل والمتمم

<sup>2</sup> المعاب على إدارة الضرائب أنها لا تستعمل تكنولوجيا الإعلام الآلي على مستوى مراكزها، من اجل تسهيل الوضع (106) للإدارة الجبائية من جهة، و لضمان تحقيق العدالة الضريبية و عدم تقاعس الموظفين في استعمالهم لسلطاتهم على حساب المكلفين كطرف ضعيف في العلاقة الضريبية من جهة أخرى

المؤسسات الأخرى إذا لم يتجاوز رقم أعمالها السنوي 2000000 د ج بالنسبة لكل سنة مالية<sup>1</sup>، بعدما كانت أربعة أشهر و قد تمدد مدة التحقيق إلى ستة أشهر إذا كان رقم أعمال المؤسسات السابقة الذكر لا يفوق 5000000 و 10000000 د ج. وهذا بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

كما أكد المشرع على أن مدة التحقيق يجب ألا تتعدى في جميع الحالات 9 أشهر بعدما أن كانت سنة في القانون القديم و ألا يتعرض تحقيق الإدارة للبطلان ما عدا الحالات الاستثنائية المذكورة صراحة في المادة القانونية إذ لا تنقيد الإدارة بهذه المدة عن التحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد نهاية التحقيق.

يعتبر تحديد مدة التحقيق في عين المكان، إضافة إلى تحديد أوقات التحقيق، من أهم الضمانات التي يتمتع بها المكلف بالضريبة من الناحية النفسية أكثر، ذلك أن الحضور اليومي للمحقق إلى أماكن العمل كالمؤسسات أو الشركات التابعة للمكلف بالضريبة من شأنه أن يسبب الإزعاج في العمل والحرج اتجاه الغير، خاصة زبائنه وعليه فقد أحسن المشرع حينما حدد مدة التحقيق وأوقاته وإن كانت هذه المدة مرهونة بتصرفات المكلف بالضريبة أي عدم استعماله المناورات التدليسية<sup>2</sup>.

أما بداية عملية التحقيق فإنها تبدأ من انتهاء الآجال المحددة لتحضير المكلف بالضريبة نفسه عشرة أيام (10) بالنسبة للتحقيق في المحاسبة، هذه الأخيرة يبدأ حسابها من تاريخ استلامه للإشعار

<sup>1</sup> راجع المادة 20-5 من ق ا ج ج، المعدل والمتمم.

<sup>2</sup> راجع المادة 20 من ق ا ج ج، المعدل والمتمم.

بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته طبقا لقانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

إن التدخل في عين المكان لمعاينة وضعية المكلف و كل ما يتعلق بنشاطه، و المراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا و مضمونا، تمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة ، أي يقرر صحة أو خطأ هذه التصريحات، و في كلتا الحالتين فان المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، و الطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.

ـ حال قبول المحاسبة: إن قبول المحاسبة من قبل العون المراقب يمكن أن يصنف إلى قبول صريح أو قبول ضمني، و في هذه الحالة يبعث للمؤسسة بإشعار غياب التعديلات.<sup>2</sup>

- حالة رفض المحاسبة: في بعض الأحيان قد يخلص المراقب الجبائي إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء و النقائص الموجودة فيها، وتفاديا للتعسف الإداري للمصلحة المحققة في استعمال صلاحياتها القانونية مع المكلف بالضريبة، فانه لا يمكن الرفض للمحاسبة المقدمة إلا في حالة :

<sup>1</sup> يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين، وكذا تاريخ و ساعة أول تدخل، و الفترة التي يتم (109) التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الاتاوي المعنية و كذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وان يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة . في حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك راجع: نصر الدين بن شعيب وشريف مصطفى، "الجماعات المحلية ومفارقات التنمية المحلية في الجزائر"، مجلة البحث الجزائر. العدد10 ، 2010، ص 32.

<sup>2</sup> P Colin, G Gervaise, M Rossetti, Les Bases De La Fiscalité, Librairie Vuibert, paris, 1994, p167.

- مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابقة لأحكام القانون التجاري و لشروط تطبيق المخطط الوطني المحاسبي ، و لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الاثباتية .
  - أو تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في عمليات المحاسبة.
- ففي هذه الحالات، فان المحقق بإمكانه إجراء التعديلات العادية للتقويم، و التي تتمثل في إجراءات التقويم الشئائي من جهة، بحيث يحق للمكلف بالضريبة في هذا الإجراء مناقشة المحقق في النتائج المتحصل عليها و إشعاره بالتقويم الذي ستقوم به الإدارة الجبائية<sup>1</sup>. مع إعطائه قدرا معيناً من الضمانات<sup>2</sup>. و إجراءات التقويم الأحادي من جهة أخرى إذ، يعتبر هذا الإجراء كعقاب للمكلف بحيث تمارس بالضريبة الذي لم يلتزم بواجباته الجبائية المنصوص عليها في المادة 44 من ق ا ج<sup>3</sup>،
- الإدارة الجبائية هذا النوع من التقويم باتخاذ الإجراءات الآتية:

- إجراء التعديل التلقائي.

- إجراء التقدير التلقائي .

- إجراء فرض الضريبة تلقائياً .

- إجراء التصحيح الضريبي.

<sup>1</sup> كوسة فضيل، لدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار النشر : دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع . السنة : 2011 ، ص 193.

<sup>2</sup> راجع المادة 20 الفقرة 6 من ق ا ج ج، عدلت بالقانون رقم. 06-22. المؤرخ في 20. ديسمبر. 2006

<sup>3</sup> راجع المادة 44 من ق ا ج ج، عدلت بالقانون رقم. 82-03. المؤرخ في. 13. فبراير. 1982.

و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 17 / 05 / 1999<sup>1</sup> و في قرار آخر صادر في 24/07/2006.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة.

إذا كان التحقيق في المحاسبة السابق الذكر ، يقوم بالتدقيق في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمالك محل التحقيق و في كل الضرائب و الرسوم المعني بها، فان التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف من ذلك، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم و ما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

فالتحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن المادة 22 من قانون المالية التكميلي 2008.<sup>3</sup> و هو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي من حيث الإجراءات.

هو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموع عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> قرار مجلس الدولة رقم 144876 الصادر بتاريخ 17/05/1999، الغرفة الثانية، نقلا عن كوسة فضيل، المرجع نفسه، ص 195.

<sup>2</sup> قرار مجلس الدولة رقم 023587 الصادر بتاريخ 24/07/2006، الغرفة الثانية، نقلا عن كوسة فضيل، المرجع نفسه، ص 196.

<sup>3</sup> أمر رقم 08 - 02 مؤرخ في 24 يوليو 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج ر عدد 42 لسنة 2008.

<sup>4</sup> المادة 20 مكرر من ق ا ج ج، محدثة بموجب المادة 22 من ق م ت لسنة 2008 و معدلة بموجب المواد 24 من ق م لسنة 2010 و 32 من ق م لسنة 2012 و 26 من ق م لسنة 2014.

- يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها و احترامها، و هي كما يلي :
- يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير و العقود و وصول الطلايبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.
  - لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة لا يطلب من المكلفين بالضريبة، أثناء هذا التحقيق، سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود و وصول الطلايبات أو التسليم .
  - يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا؛
  - لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، أن على يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلامه ذات الإشعار.
  - يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها .

- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن ، تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين \_ يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين ( 30 ) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلم الإشعار بإعادة التقييم .

- إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة ، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يطبق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على الأشخاص الطبيعية دون سواها، وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقا مكملا لأحد التحقيقين السابقين الذكر (لتحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة) حيث يحقق في أنواع ومصادر مداو خيل الأشخاص الطبيعية وما يرتبط بها من معلومات قد تفيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين.

### الفرع الأول: تعريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة:

يقصد بالتحقيق و . م . م . ج . ع. مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح ، به أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على

<sup>1</sup> انظر: المادة 20 مكرر من ق ا ج ج، المعدل والمتمم.

\_المادة 20 مكرر 2 من ق ا ج، محدثة بموجب المادة 17 من ق م ت لسنة 2010 و معدلة بموجب المواد 33 من ق م لسنة 2012 و 11 من ق م لسنة 2013 و 27 بموجب ق م لسنة 2014.

الدخل العام (المداخل المحققة خارج الجزائر فوائد القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير (المبينة... إلخ).<sup>1</sup>

يقصد به أيضا " : مجموعة من عمليات التحقيق و التقصي بغرض اكتشاف الفروق المحتملة بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة ، مقارنة بتلك المحققة فعلا<sup>2</sup> .

بالتالي فان التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ، يهدف إلى التأكد من تناسق المداخل في إطار الضريبة على الدخ ، ل ووضعية الخزينة و عوامل الحياة للمكلف .<sup>3</sup> بمعنى انه يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته<sup>4</sup> .

### الفرع الثاني: شروط التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة

تتميز هذه العملية بخصائص تجعلها حساسة و خطيرة لذلك حرص المشرع على إحاطتها بالسر المهني و ضبطها بالشروط القانونية الكفيلة بإنجاحها. و يمكننا من خلال المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الاطلاع على شروطها إذ يمكن تعدادها من خلال المادة كما يلي :

- لا يمكن أن يقوم به أعوان الإدارة الجبائية إلا على الأشخاص الطبيعيين فلا يكون هذا التحقيق على الأشخاص المعنويين .

<sup>1</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجزائر، منشورات 2013، ص 31.

<sup>2</sup> MF/DGI/DRV, Guide du Vérificateur de Comptabilité, op,cit, P14

<sup>3</sup> T Lambert, Le Contrôle Fiscal, Droit et Pratique, op,cit, P283.

<sup>4</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة، المرجع السابق، ص 31.

- لا تتم مهمة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين يتمتعون برتبة مراقب أو من تعلوهم رتبة<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة

هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية، له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق تحقيقا للأهداف المتوخاة من هذا التحقيق، و تستهدف هذه الإجراءات حماية حقوق المكلفين وتعتبر بمثابة ضمانات لهم ، يؤدي خرق إحداها إلى إبطال إجراءات بالضريبة الخاضعين للرقابة<sup>2</sup>، التحقيق، و من ثم إلغاء الضريبة لمخالفتها القانون<sup>3</sup> ، و من بين هذه الإجراءات:

ضرورة إعلام المكلف بالضريبة و المراد حساب دخله بذلك مسبقا ، عن طريق إرسال الإشعار بالتحقيق او تسليمه له إلا مع شعار بالاستلام و يجب أن يكون هذا الإشعار مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية. ثم لا بد من منح المكلف بالضريبة ، المراد التحقيق في وضعيته الجبائية الشاملة مهلة، 15 يوم تحسب ابتداء من تاريخ استلام الإشعار و ذلك بغرض التحضير للتحقيق المعمق.

لا بد أن يتضمن الإشعار، حق المكلف بالاستعانة بمستشار أو وكيل من اختياره هو تحت طائلة البطالان . إضافة إلى ذكر رتبة المحقق و اسمه و لقبه و ختم المصلحة التابع لها و من الواجب على

<sup>1</sup> مادة 21 من ق ا ج، معدلة بموجب المواد 38 من ق م لسنة 2009 و المادة 34 من ق م لسنة 2012 و المادة (13 125) من ق م لسنة 2013

<sup>2</sup> كربي ربيدة، دعوى استرجاع أموال تم تحصيلها بدون وجه حق ،" تعليق على القرار رقم 007470 الصادر بتاريخ 18-03-2003 مجلة مجلس الدولة،( عدد خاص بالمنازعات الضريبية)، منشورات الساحل، الجزائر، سنة 2003، ص 18.

<sup>3</sup> كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 205.

الإدارة الجبائية إعلامه بهذا الحق من خلال الإشعار المرسل له ، فإذا غاب الإعلام بهذا الحق بطل التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة.

كما يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق . حيث لا يمكن تحت طائلة بطلان فرض الضريبة ، أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه غير أن هناك استثناءات قد تطيل مدة المراقبة و ذلك في الحالات التالية:

- 1- لا تطبق مدة الرقابة في م م و ج ع، في حالة استعمال مناورات و طرق تدليسية مثبتة قانونيا
- 2- لا تطبق كذلك في حالة استعمال المكلف بالضريبة سلوكات تدليسية أو تقديمه معلومات خاطئة أو غير كاملة
- 3- كما أن هذه المدة لا يمكن الاعتداد بها إذا تماطل المكلف بالضريبة في الرد على طلبات التفسير أو التبرير في الآجال القانونية المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية و هي (30) يوم.<sup>1</sup>

فطبقا لنص المادة 5/21 من قانون الإجراءات الجبائية ، فإنه بعد انتهاء العون المحقق في الوضعية الجبائية الشاملة من تحديد أسس فرض الضريبة على الدخل يتعين على الإدارة الجبائية أن تعلم

<sup>1</sup> انظر المادة 21 من ق ا ج ع، عدلت بالقانون رقم. 86-05. المؤرخ في. 4. مارس. 1985. من اجل تفاصيل أكثر راجع كذلك: نصر الدين بن شعيب وشريف مصطفى ، المرجع السابق، ص. 36.

المكلف بالضريبة بالنتائج حتى في غياب إعادة تقويم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20-6 أعلاه.

- في حالة إعادة التقويم يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا و مبررا بكيفية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و صياغة ملاحظاته أو التصريح بقبوله إذ يتمتع المكلف بالضريبة بأجل (40يوما) لتبليغ ملاحظاته أو قبوله و يعتبر عدم الرد خلال هذا الأجل قبولا ضمينا من طرفه<sup>1</sup>.

غير أنه قبل انقضاء هذا الأجل يمكن مناقشة أسس فرض الضريبة بين العون المحقق والمكلف بالضريبة:

- حيث يجب على العون المحقق أن يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك .

- كما يمكن للعون المحقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا كان سماعه مجديا أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكاملية .

- وفي حالة رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة يجب عليه أن يعلمه بذلك بمراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة، وفي حالة ما أظهرت هذه الأخيرة سببا آخر لإعادة التقويم أو الأخذ بعين

<sup>1</sup> المادة 21/5 من ق ا ج ج، المرجع نفسه.

الاعتبار لعناصر جديدة لم تكن واردة في الإشعار الأصلي، يمنح للمكلف بالضريبة أ جلا إضافيا قدره أربعون (40) يوما ليرسل ملاحظاته.

بعد انتهاء الإدارة الجبائية من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أشكال أخرى من التحقيق الجبائي

بما أن النظام الضريبي نظام تصريحي، فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة و مصداقية الإقرارات او التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، و اكتشاف الأخطاء والانحرافات المتعلقة بها، وتختلف عملية مراجعة و فحص الإقرارات باختلاف أشكال الرقابة الجبائية.

و تتمثل صور الرقابة الجبائية في:

<sup>1</sup> المادة 21 6 ، -ق ا ج ج، المرجع السابق.

## الفرع الأول: الرقابة الشكلية

هي تعتبر عملية سنوية عادية تقوم بها المصالح الجبائية ، لتصحيح الأخطاء المادية المسجلة على تصريحات المكلفين بالضريبة ، فهي تنصب فقد على الكيفية التي قدم بها الأساس الضريبي و لا تهدف إلى صحيح الأرقام المقدمة كأساس لفرض الضريبة.<sup>1</sup>

تم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة و تنجز كل سنة و تعتبر كمرحلة تمهيدية و كخطوة أولية<sup>2</sup>، و هي تهدف إلى ما يلي

- التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة .

- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات .

- محاولة حصر المعلومات المهمة التي تم اكتشافها من خلال التصريح.

و في الواقع إن هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز و أحيانا كثيرة لا ينجز و هذا يعود للأسباب التالية:

- عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة .

<sup>1</sup> العياشي عجلان، الضمانات القانونية في إجراءات الرقابة الجبائية، مداخلة في أعمال الملتقى الوطني الثاني حول: الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 22-21 أفريل 2008، ص 18

<sup>2</sup> سهام كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، الجزائر، دار المفيد، 2011، ص 50.

- التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عال من الكفاءة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : الرقابة على الوثائق

تقوم الرقابة الجبائية على الوثائق، بتحليل الوضع الضريبي للمكلف بالضريبة من خلال مختلف التصريحات التي أودعها و ذلك لهدف الكشف عن المفارقات أو التناقضات.<sup>2</sup>

و عليه فان إدارة الضرائب من خلال هذا الشكل من الرقابة تعمل على فحص جميع الأعمال و تتم هذه العملية على مستوى المكتب، بحيث تقوم مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق<sup>3</sup>، و شامل لجميع التصريحات المكتتبه، والمقدمة من طرف المكلف بالضريبة، و ذلك عن طريق مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تحوزها إدارة الضرائب عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضريبة، وفقا لأحكام المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم<sup>4</sup> والتي تنص: " - تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.

<sup>1</sup> وهي بوعلام، " نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة " - حالة الجزائر - مداخل في عمال الملتقى الوطني حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، -20 أكتوبر 2009، ص 6.

<sup>2</sup> SELINSKY Véronique , COTTET Philippe, GIRODROUX Catherine, Faire Face au Contrôle de l'Administration, Édition Lamy les échos, Paris, 1992, P 18.

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر و مسعود الصديقي، المراجعة و تحقيق المحاسبات، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 16.

<sup>4</sup> مستحدث بموجب نص المادة 40 من القانون رقم /21 01، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79، صادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001.

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها

يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها .

تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت و المؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها"

يتم هذا التحقيق من طرف مفتشية الضرائب المسيرة للملف الضريبي الخاص بالمكلف التابع لها ، وذلك باطلاعها على التصريحات الموجهة لها من طرف المعني و مقارنتها مع ما يوجد من معلومات بملفه الجبائي<sup>1</sup> .

فإذا تبين لها صحة التصريح تأخذ به لتقدير الضريبة المستحقة<sup>2</sup>، أما في حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمة يحق للمراقب ل أو لإدارة الجبائية طلب المعلومات و طلب التوضيحات و التبريرات من المكلف بالضريبة، وسوف ندرس كل طلب بنوع من التفصيل فيما يلي:

<sup>1</sup> راجع المادة 19 من ق ا ج ج، المعدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2009 .

<sup>2</sup> عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لني شهادة الماجستير في القانون ، كلية الحقوق جامعة مولود معمري تيزي وزو ، 2010 ، ص 27.

## 1- طلب المعلومات:

يتمثل هذا الإجراء في سعي إدارة الضرائب إلى إزالة الغموض أو الشك في التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، و ذلك عن طريق تقديم طلب من طرف المصلحة المحققة إلى المكلف بالضريبة ، سواء أكان شفويا أو كتابيا من أجل تقديم معلومات إضافية ، فيما يخص النقاط وأ المسائل التي تم تحديدها من طرف مصلحة الضرائب<sup>1</sup> و عدم الرد على هذا الطلب لا يعرض المكلف بالضريبة إلى العقاب و إنما تلجأ الإدارة الضريبية إلى آلية طلب توضيحات أو تبريرات طبقا لنص المادة 19 الفقرتان الأولى و الثانية من ق ا ج .<sup>2</sup>

## 2 - طلب التوضيحات و التبريرات:

إن متمعن في قراءة نص المادة 1/19 و 2 المذكورة أعلاه ، يستنتج أنها لم توضح أوجه التفرقة بين طلب التوضيحات و طلب التبريرات ، لكن بالرجوع إلى الفقه نجد أن هناك فرق بينهما، فنجد أن طلب التوضيحات يخص المكلف بالضريبة الذي يقدم تصريحات متناقضة مع بعضها البعض أو ، تصريح واحد ناقص و غامض أما ، طلب التبريرات فيتعلق بطلب وثائق لم يتم إرفاقها مع التصريحات المقدمة<sup>3</sup> .

<sup>1</sup> كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011 ، ص 169.  
<sup>2</sup> تنص المادة 2 و 1/ 19 من ق ا ج ج، على انه " : يراقب المفتش التصريحات و تطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة . كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعائهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية".

<sup>3</sup> BRURON Jacques, Le Contrôle Fiscal, LDGE, Collection Système, 1992, p72

وبالتالي الحصول على دليل مادي وإثبات قانوني يتعلق بمصدر غير مصرح به أو حول نفقات ظاهرة تتجاوز المداخل المصريح بها، وهذا ما صرحت به كذلك المادة 15 من قانون المالية 1996، بحيث تنص: " يحق المفتش في التصريحات ويطلب التوضيحات أو التبريرات كتابيا، كما يمكنه أن يطلب لاطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة بها<sup>1</sup>.

مالفقرة 3 و4 من المادة 19 من ق.ا.ج فقد حددت الشروط التي يجب أن يتضمنها طلب التوضيح أو التبرير وتتمثل فيما يلي:

- تكون الطلبات كتابية في حالة رفض المكلف بالضريبة الإجابة عن الطلبات الشفوية .
- أن تكون مؤسسة بحيث توضح بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات . يمنح للمكلف بالضريبة أجل لا يقل عن 30 يوما لتقديم رده ، وإن تجاوزت هذه المدة و لم يرد المكلف بالضريبة فان الفقرة الخامسة من نفس المادة السالفة الذكر ، أعطت الحق لإدارة الضرائب من خلال المفتشية المختصة إقليميا في تصحيح تصريحات المكلف بالضريبة لكن بشرط أن يكون هذا التصحيح مسبب ، بحيث يوضح العناصر التي اعتماد عليها لو ا مواد القانونية التي ارتكز عليها ، مع منح المكلف بالضريبة اجل 30 يوما للرد على عملية التصحيح الجبائي ، وهذا قبل أن يكون لهذا التصحيح القوة التنفيذية بعد اصدار جدول التسوية<sup>2</sup> و يؤدي عدم

<sup>1</sup> أمر رقم 95 - 27 مؤرخ في 30 ديسمبر 1995 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1996 ، ج ر عدد 82 صادرة بتاريخ 1995/12/31.

<sup>2</sup> يوسف الصادق، المراقبة و التحقيق الجبائي كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 17 ،الجزائر، 2009 ،ص 8.

الاستجابة لطلب التبرير من خلال عدم إرفاق التصريحات<sup>1</sup> الضريبية بالوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المادة 152 من ق ض م ر م، إلى التصحيح التلقائي.

إلا انه و من اجل منح ضمانات للمكلف بالضريبة، فان أي تصحيح جبائي يجب أن يتم من خلال جدول التسوية مع إعلام المعني بالأمر بذلك ، و هذا الجدول يمكن أن يكون محل طعن إداري وهو خاضع لرقابة القاضي الإداري من خلال المنازعة الإدارية القضائية<sup>2</sup>.

رغم ذلك قد تكون التوضيحات و التبريرات غير كافية بالنسبة للمراقب فيضطر لتحويل الملف إلى نوع آخر من الرقابة تركزاً تعميق و لأى هي الرقابة في عين المكان.

### ثالثا : الرقابة في عين المكان

بخلاف الرقابة على الوثائق ، تتمثل الرقابة في عين المكان في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم إذ ، تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها، وكذا جميع الوثائق الملحقة ، و تبريراتها اللازمة في محاولة الكشف عن احتمالات التهرب ، و هذا بهدف مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على ارض الواقع، و هذا الشكل من التحقيق يتضمن وسيلتين :

- التحقيق المحاسبي<sup>3</sup>.

- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للذان سوف نقوم بدراستهم بالتفصيل لاحقا.

<sup>1</sup> يجب أن يتضمن التصريح وفق نص المادة 152 ق ض م ر م على ما يلي : " مبلغ رقم أعمالهم، رقم تسجيلهم في (32) السجل التجاري، لقب المحاسب أو المحاسبين أو الخبراء المكلفين بمسك محاسبتهم و عناوينهم أو تحديد أو مراقبة النتائج العامة لمحاسبتهم، ذكر ما إذا كان هؤلاء التقنيون من بين المستخدمين الأجراء لمؤسستهم، و يجب عليهم إرفاق تصريحاتهم بالملاحظات الأساسية و الخلاصات الموقعة التي استلموها".

<sup>2</sup> يوسف الصادق، مرجع سابق، ص 8.

<sup>3</sup> لعثماني مصطفى، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي ال - دكتور يحي فارس ، -المدينة، 2008، ص 108.

الفصل الثاني: المناهج المستخدمة  
في إعادة تقييم الأسس الخاضعة  
للضريبة

## المبحث الأول : طرق إعادة تشكيل الأسس الضريبية.

إن هدف المراقبة أو التحقيق يمكن بالدرجة الأولى في تصحيح الأخطاء واكتشاف المخالفات والنقائص المتأنية أو المرتكبة في إطار عملية ممارسة النشاط و مدى احترام أو معرفة تطبيق القواعد والإجراءات المنظمة لهذه العملية لاسيما منها التجارية و المحاسبية و الجبائية، و للوصول إلى هذا الهدف أو الغاية من التحقيق وحب البحث و التحري عن الطريقة أو الوسيلة المتبعة المناسبة والمضمونة من خلال المعطيات و المعلومات المتوفرة لدى عملية فحص و مراقبة و تحليل مختلف الوثائق و الدفاتر المحاسبية.

الغاية من التحقيق وحب البحث و التحري عن الطريقة أو الوسيلة المتبعة المناسبة والمضمونة من خلال المعطيات والمعلومات المتوفرة لدى عملية فحص و مراقبة و تحليل مختلف الوثائق و الدفاتر المحاسبية.

## المطلب الأول : طرق إعادة تشكيل أسس رقم الأعمال.

الفرع الأول: إعادة تأسيس رقم الأعمال (عناصر الكمية، الإيرادات (المقبوضات) ،إعداد الفواتير (الفوترة)، تكاليف الإنتاج).

**1- إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال عناصر الكمية:**

عادة ما يلجأ المحققون لهذه الطريقة نظرا لسهولةها ، حيث تخضع أغلب الأنشطة لهذه الطريقة في التحقيق غير أنه هناك بعض الأنشطة لا تخضع لهذه الطريقة إطلاقا مثل (المهن الحرة ، و مقاولات الأشغال العمومية ...) كذلك من الصعب تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات الكبرى و المؤسسات التي تنتج سلع متعددة ومتجددة .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger-Edition 2001 page 122 et 123

فطريقة حساب الكمية يمكن تطبيقها على كل الأشياء و المنتوجات كما يمكن تطبيقه فقط على

بعض المنتوجات التي تمثل نسبة جد معتبرة من رقم للأعمال .

(أ) طريقة حساب الكمية لمؤسسة تجارية (بيع و شراء) :

مخزون بداية السنة

(+) مشتريات السنة

(-) مخزون نهاية السنة

-----  
= الاستهلاك الحقيقي

(-) الاستهلاك المصرح به

= الفارق في الكمية المستهلكة

(ب) طريقة حساب الكمية لمؤسسة صناعية: (المادة الأولية الأساسية):<sup>1</sup>

مخزون بداية السنة للمادة الأولية

(+) مشتريات السنة للمادة الأولية

(-) مخزون نهاية السنة للمادة الأولية

-----  
= الاستهلاك الحقيقي للمادة الأولية

<sup>1</sup> Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger-Edition 2001 page 124

(+) معدل الفضلات (%) للمادة الأولية

= الاستهلاك الصافي للمادة الأولية

(+) مخزون أول السنة للمنتوج النهائي مقيم بالمادة الأولية

(-) مخزون نهاية السنة للمنتوج النهائي مقيم بالمادة الأولية

= الفارق في المادة الأولية

2- طريقة إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال الإيرادات (المقبوضات) و إعداد الفواتير (الفوترة):

من خلال الإيرادات: لتحديد الإيرادات المحققة من طرف المؤسسة الخاضعة للتحقيق بالإمكان إعداد الحساب المالي الذي يشمل إجمالي الجانب المدين لحساب الصندوق إضافة أرصدة الجانب الدائن (الكشف البنكي) للحساب البنكي للمؤسسة أخذا بعين الاعتبار حساب الزبائن و حساب التسيقات للزبائن في بداية السنة ونهايتها كمايلي: <sup>1</sup>

حساب الصندوق (مجموع مبالغ الجانب المدين)

(+) حساب البنك (مجموع المبالغ المقبوضة خلال السنة)

= مجموع الإيرادات (المقبوضات)

(-) رصيد تسيقات الزبائن بتاريخ 01/01

<sup>1</sup> Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger-Edition 2001 page 124 et 125

(+) رصيد التسبيقات الزبائن بتاريخ 12/31

(+) رصيد الزبائن بتاريخ 01/01

(-) رصيد الزبائن بتاريخ 12/31

= رقم الأعمال المحصل الحقيقي المعترف به

(-) رقم الأعمال المحصل المصرح به

= الفارق في رقم الأعمال المحصل

ملاحظة: هذا الفارق يستدعي البحث والتحري عن اسبابه وطلب استفسارات و تبريرات إذ يمكن

إن يكون الفارق في بعض الأحيان إرجاع شيكات، تحويلات داخلية... الخ.

(ب) من خلال الفوترة (إعداد الفواتير): فيما يخص مؤسسات الإشغال العمومية تعتبر الفوترة

أساس الضريبة على الأرباح، و على ذلك إعادة تشكيل رقم الأعمال المفوتر يأخذ بعين الاعتبار

رصيد الزبائن و التسبيقات إضافة إلى رقم الأعمال المحصل و رقم الأعمال المفوتر المصرح به كمايلي:

رقم الأعمال المحصل المصرح به.<sup>1</sup>

(+)رصيد تسبيقات الزبائن بتاريخ 01/01

(-)رصيد تسبيقات الزبائن بتاريخ 12/31

<sup>1</sup> Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger-Edition 2001 page 125.

(-) رصيد الزبائن بتاريخ 01/01

(+) رصيد الزبائن بتاريخ 12/31

= رقم الأعمال المفوتر الحقيقي المعترف به

(-) رقم الأعمال المفوتر المصرح به

= الفارق في رقم الأعمال المفوتر

### 3- إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال تكاليف الإنتاج:

يمكن للمحققين إعادة تشكيل أو تأسيس رقم الأعمال المحصل أو المفوتر من خلال بعض التكاليف التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج. من خلال مقارنة الأجور المدفوعة مع رقم الأعمال المصرح به أو مقارنة إنتاج المؤسسة مع استهلاك الطاقة الكهربائية خلال فترة 4 سنوات مع مراعاة التغير في وسائل الإنتاج، كما يمكن الأخذ بعين الاعتبار استهلاك مادة البنزين أو المازوت كأساس لإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاص بمؤسسات النقل.

الفرع الثاني: إعادة تأسيس رقم الأعمال (النسب، دراسة السعر، مؤشرات أخرى).

#### 1- إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال النسب:

يوجد لدى اغلب المؤسسات نسب ثابتة بين بعض العناصر المكونة و المتعلقة بسعر التكلفة، نقارن هذه النسب بالكمية و بالقيمة مع تلك الواردة في المعطيات المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار المخزون الحقيقي، لاستخراج الكميات المغفلة أو المخفية وتقييمها من خلال العلاقة التالية:

رقم الأعمال المغفل = الكمية المغفلة × سعر بيع الوحدة.<sup>1</sup>

الا أن هذه الطريقة غير مستعملة في عمليات التجارة بالتجزئة، حيث من الأفضل استخدام طريقة نسب الاستغلال لمثل هذا النوع من التجارة، و التي تتكون من النسب المحددة انطلاقا من المعطيات المحاسبية مع تلك المستخرجة من خلال وثائق الإثبات.

## 2- إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال دراسة السعر:

هذه الطريقة يمكن القيام بها (عملها) انطلاقا من المشتريات أخذنا بعين الاعتبار التغير في المخزون مضافا إلى ذلك الربح الخام كما يلي:<sup>2</sup>

مخزون بداية السنة

(+) مشتريات السنة

(-) مخزون نهاية السنة

= مشتريات مبيعة (بضائع مستهلكة)

(+) الربح الخام

= رقم الأعمال خارج الرسم (TVA)

(+) الرسم على القيمة المضافة (TVA)

<sup>1</sup> Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger-Edition 2001 page 125 et 126

<sup>2</sup> Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger-Edition 2001 page 126

= رقم الأعمال بكل الرسوم

المشتريات المباعة تشمل كل المشتريات سواء كانت مسجلة أو غير مسجلة في محاسبة المؤسسة و المكتشفة من خلال المراقبة أو كشوف التحريات المحصل عليها من مختلف الموردين .

- في حالة اكتشاف مواد أولية غير مسجلة يتم تقويمها على أساس المنتجات المباعة باستخدام العلاقة التالية:

$$\frac{\text{إنتاج السنة}}{\text{المنتجات المغفلة} = \text{المواد الأولية غير المسجلة} \times \text{مواد ولوازم مستهلكة}}$$

التحديد رقم الأعمال المغفل الواجب التسوية يمكن اعتماد نسبة الربح الخام المرتفعة خلال الأربع (4) سنوات الخاصة بالتحقيق) كما يمكن اعتماد متوسط نسبة الربح الخام لهذه الفترة.

$$\text{رقم الأعمال الواجب التسوية} = \text{المنتجات المغفلة} \times \text{نسبة الربح الخام.}$$

### 3- إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال مؤشرات أخرى:

يمكن تأسيس إعادة تأسيس رقم الأعمال من خلال بعض المعطيات و المؤشرات التي قد ترد خلال فترة التحقيق و التي قد يرى المحققون انها مناسبة وناجعة، مثل: مشتريات المشروبات الغازية و غيرها المستهلكة في المطاعم، سجل الشرطة الخاص بالفنادق...

و في الأخير يمكن للمحققين اختيار العناصر المناسبة و المقبولة التي تسمح لهم بإعادة تأسيس رقم الأعمال، كما يمكن اعتماد عدة مؤشرات في ذات الوقت يتم اختيار المؤشر المناسب و الفعال قصد تأسيس الضرائب تحسبا لأي منازعات مستقبلية أو متوقعة.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: اختبار أو تجربة الإنتاج وتحديد معدل الخسائر و النفايات .

أ) تحديد معدل الخسائر و النفايات: إن عملية تحديد الخسائر و النفايات تعتبر عملية دقيقة تتطلب اهتمام خاص. حيث تتمثل في الفرق الناتج بين الكميات المستهلكة و الكميات المشتركة (التبخّر، المعالجة...الخ.) بينما تعتبر المواد الضائعة و المدمرة أو النافذة المبررة تكاليف استثنائية ولا تدخل في سعر التكلفة.

و لتحديد معدل الخسائر و النفايات يتم اللجوء إلى استخدام معاملات واردة في دراسات مهنية ميدانية سابقة أو باستخدام معدلات مطبقة على أنشطة مماثلة تخص كل مراحل الإنتاج والتسويق.

التنازل عن الفضلات و النفايات بمقابل يعتبر إيرادات استثنائية تدخل ضمن المبيعات و تخضع للرسم على القيمة المضافة، لان مشتريات المواد الأولية خضعت لاسترجاع هذا الرسم.

إذا تعلق هذا الأمر بتلف او خسارة في المنتوجات ( مصنعة، نصف مصنعة ) يتم الاستفسار عن أسباب و دواعي هذا التلف أو الخسارة. و في حالة العكس تعتبر منتوجات مباعة بدون فواتير.

<sup>1</sup> Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger-Edition 2001 page 126 et 127

(ب) اختبار أو تجربة الإنتاج: اختبار الإنتاج عملية يتم اللجوء إليها عند اعتراض المكلف بالضريبة على النسب أو المعدلات المعتمدة لإعادة تأسيس أو تقييم الإنتاج.<sup>1</sup>

ونظرا لكون أن عملية الإنتاج تعتمد على تقنيات الصنع لذا يجب قبل اتخاذ أي قرار بإجراء هذا الاختبار التزود بالمعلومات و التقنيات اللازمة لذلك بمعرفة المواد الأساسية المكونة للمنتوج و نسبة كل مادة من خلال الوثائق التقنية و الاقتصادية لدى المؤسسة أو استشارة المختصين، كما يمكن الذهاب إلى المخبر المختصة قصد تحديد نسب مختلف العناصر التي تدخل في تكوين المنتج محل التجربة.

لدى إجراء أي تجربة إنتاج يجب مراعاة الآتي:

- فحص الوثائق التقنية.

- المراقبة و الملاحظة المادية لعناصر الإنتاج التي تكون في حالة توقف تام.

- نوعية المواد الأولية المستعملة.

- الإعلام المسبق للخاضع بالضريبة الذي يشترط حضوره بنفسه أو مستشاره.

في الأخير نتيجة هذه العملية يجب أن تحرر على عقد إداري رسمي يسمى " محضر معاينة " يملأ أو يحرر وفق شروط شكلية وموضوعية حيث يتم اعتماد هذه النتيجة كأساس لإعادة تشكيل رقم الأعمال.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger-Edition 2001 page 127

<sup>2</sup> Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger-Edition 2001 page 127 et 128

## المطلب الثاني : طرق إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح:

إن هدف كل مؤسسة اقتصادية تحقيق أقصى حد من الأرباح قصد تحسين وضعيتها ووضعيتها المشرفين عليها أو الشركاء ولما كانت هذه الأرباح هي في حد ذاتها هدفا للإدارة العمومية للاستفادة منها لتمويل نفقاتها من خلال إخضاعها للضرائب، قد تسعى بعض المؤسسات وبكل الطرق إلى إخفاء جزء منها وعدم إظهار الأرباح الحقيقية وذلك إما بإخفاء جزء من الإيرادات أو رقم الأعمال أو إدراج تكاليف مبالغ فيها أي تضخيم التكاليف وإما بإظهار أو استخدام الحالتين معا وعليه فإن إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح تتم عن طريق إعادة تشكيل رقم الأعمال أو بدراسة و فحص التكاليف والمصاريف أو كلاهما، كما يمكن استخدام طرق اخرى تكتشفها عملية التحقيق و التي قد يرى المحقق انها مجدية و اكثر ضمان للحفاظ على مصالح الخزينة العمومية.

## الفرع الأول: إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح من خلال إعادة تشكيل رقم الأعمال

يعتبر رقم الأعمال المحقق لدى أي مؤسسة قمة الهرم الذي تخصم منه التكاليف المختلفة الخاصة والمرتبطة بالنشاط الأساسي والتي تدخل كعنصر فعال ومباشر في تكوين رقم الأعمال أو الإيرادات المحققة، التحديد النتائج الخاضعة للضريبة على الأرباح (الضريبة على أرباح الشركات (IBS) و/أو الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) حسب الشكل القانوني للمؤسسة).<sup>1</sup>

<sup>1</sup> يوسف قاشي، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015، ص 61.

أن إعادة تشكيل رقم الأعمال حسب كل الطرق التي تم التطرق إليها في المبحث السابق و الهادفة إلى اكتشاف أو إظهار أرقام أعمال مغفلة تأثر في عملية تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة مما يظهر أو ينتج عنه أرباح مغفلة خاضعة للضريبة تتم تسويتها مع إضافة الغرامات والعقوبات المترتبة عن ذلك.

### الفرع الثاني: إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح من خلال فحص و دراسة التكاليف:

أن عملية تفحص و دراسة التكاليف تتطلب نوع من المهارة والدقة حيث يتم التطرق إلى كل عناصر التكاليف المدرجة و مراقبة مدى تناسبها مع النشاط الممارس و موضوعيتها ومدى قابليتها للتخفيض في اطار القوانين والتشريعات السارية المفعول وفي الحدود المرخص بها كما يتم التطرق إلى اهتلاكات مختلف عناصر الانتاج و الاستثمارات او التثبيتات ونظام الاهتلاك المطبق، وتفحص المشتريات سواء كانت بضائع او مواد و لوازم مستهلكة حيث غالبا ما تلجأ بعض المؤسسات الى ادراج مشتريات وهمية او غير مبررة قصد الاستفادة من الرسم على القيمة المضافة لاسترجاعه من جهة جهة وتخفيض الارباح الخاضعة من جهة اخرى خاصة لدى المؤسسات التي تستطيع التملص او التهرب في اظهار رقم الاعمال مثل مؤسسات الاشغال العمومية و البناء التي تتعامل مع الادارة العمومية.

كذلك فان ظهور او اكتشاف هذه المخالفات يتم باضافة مبالغها مباشرة إلى الأرباح المصرح بها وعمل التسوية اللازمة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> يوسف قاشي ، المرجع نفسه، ص 61-62

الفرع الثالث: إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح من خلال عناصر أخرى: يمكن أن يكون لبعض العناصر الأخرى تأثير على الأسس الخاضعة للضرائب على الدخل مثل فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن بعض التثبيتات حيث تتم متابعتها في حدود القوانين المعمول بها من خلال النسب المطبقة فيما يخص المدة التي استعملت فيها من قصيرة في حدود 70% و طويلة في حدود 35% كما يتم متابعة الاعفاءات الخاصة بالتعهدات باعادة استثمار هذه القيم.

كذلك فيما يخص الاعفاءات المتحصل عليها في اطار دعم الاستثمار و التي يتوجب اعادة استثمار 30% منها في خلال اربع (4) سنوات حيث يتم ادراجها ضمن الأرباح في حالة عدم تحقيق ذلك.

### المطلب الثالث : نتائج عملية التحقيق الجبائي

آن نهاية عملية التحقيق قد تفسر عن بعض الملاحظات و اكتشاف النقائص و الاغفالات والتجاوزات التي تستدعي التسوية كما يمكن أن تثبت صحة ونزاهة المحاسبة و المعطيات و الوثائق الثبوتية و في كل الأحوال يتم اشعار المكلف الخاضع للتحقيق مع حق الرد في الآجال المحددة.

لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، الا اذا اثبتت الادارة طابعها غير المقنع و ذلك عندما:

- يكون مسك الدفاتر و السندات المحاسبية و الوثائق الثبوتية غير مطابق لاحكام المادة 9 إلى 11 من القانون التجاري و النظام المحاسبي المالي و غيرها من التشريعات و التنظيمات المعمول بها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم سنة 2018 ص 23.

- تتضمن المحاسبة اخطاء او اغفالات او معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.<sup>1</sup>

الفرع الأول: حالات فرض الضريبة تلقائيا و الاشعار بالتسوية

### 1- حالات فرض الضريبة تلقائيا:

يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى:

- 1 - عندما تستحيل المراقبة او التحقيق او حق المعاينة، بسبب فعله أو فعل الغير؛
- 2 - في حالة عدم مسكه لمحاسبة قانونية او للسجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 66 و 69 من قانون الرسوم على رقم الاعمال، الذي يسمح باثبات رقم الأعمال المصرح به؛
- 3 - في حالة عدم اكتتابه كشوف رقم الاعمال المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الاعمال بعد شهر واحد (01) على الأقل من اعدار المصلحة له؛
- 4 - في حالة عدم التصريح، وعندما يتجاوز الدخل الصافي اجمالي الإعفاء من الضريبة ؛
- 5- اذا لم يرد على طلبات التوضيح و التبرير التي قدمها المفتش او المحقق؛
- 6 - عندما لا تقدم المحاسبة، الا في حالة حدوث قوة قاهرة، بعد انقضاء اجل ثمانية (08) أيام؛

<sup>1</sup>المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم سنة 2018 ص 23.

7 - في حالة ما إذا تجاوزت النفقات الشخصية الجلية و المداخيل العينية اجمالي الإعفاء من الضريبة ولم يتم التصريح بها؛

8 - عندما يتعلق الأمر بمؤسسة اجنبية لا تتوفر على منشأة مهنية في الجزائر خاضعة الى الضريبة على الدخل او الضريبة على ارباح الشركات، تخلفت في الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تدعوها فيه لتعيين ممثل عنها في الجزائر.<sup>1</sup>

## 2-الاشعار بالتسوية:

إذا حدد العون المحقق اسس فرض الضريبة على إثر التحقيق في المحاسبة، فإنه يجب على الادارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة، وذلك حتى في حالة عدم اجراء اعادة تقييم. كما يتعين على الادارة الرد، على ملاحظات المكلف بالضريبة.<sup>2</sup>

"يرسل الإشعار بإعادة التقييم للمكلف له مع إشعار بالإستلام

بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو يسلم

يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلا بقدر كاف و معللا ، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم سنة 2018 ص ص 23 و 24

<sup>2</sup> المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم سنة 2018 ص 23

يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب، في رده، التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات.

يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه الاستدعاء للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق. ويمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره.<sup>2</sup>

#### الفرع الثاني: رد المكلف بالضريبة.

"للمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله. ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني .

قبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يعطي جميع التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب ذلك . كما يمكنه، بعد الرد، الإستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية .

يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب، في رده، التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة، من مدير كبريات

<sup>1</sup> المادة 20 - 6 فقرة 1 و 2 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم سنة 2018 ص 12  
<sup>2</sup> المادة 20 - 6 فقرة 3، 4، 5 و 6 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم سنة 2018 ص 12

المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات.

يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه الاستدعاء للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق. ويمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره.<sup>1</sup>

في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة<sup>2</sup>

الفرع الثالث: دراسة رد الخاضع للتحقيق و الإشعار النهائي بالتسوية.

### 1- دراسة رد الخاضع للتحقيق:

قبل معرفة القرار النهائي لمصلحة التحقيق، و من أجل تدوين قواعد صحيحة، فإنه يجب على المحققين دراسة العناصر المحصاة في إجابة المكلفين و التحقيق و التدقيق فيها للتأكد من صحتها، وذلك ليتم الأخذ بعين الاعتبار العناصر المدونة النهائية.

<sup>1</sup> المادة 20 - 6 فقرة 3، 4، 5 و 6 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم سنة 2018 ص 12

<sup>2</sup> المادة 20 - 7 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم سنة 2018 ص 12

كما يستفيد المكلف من حق طلب التفاوض مع المحققين، لغرض التوضيح و الإجابة على الأسئلة، و النقاط التي تبدو غامضة في الملفات المحاسبية، كما يحق له طلب إعادة التدخل بعين المكان وإعادة النظر في الملفات التي تتطلب التحقيق.<sup>1</sup>

عند رفض العون المحقق الملاحظات المكلف بالضريبة، ينبغي عليه أن يعلمه بذلك، من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة. إذا أظهرت هذه الأخيرة سببا آخر لإعادة التقييم، أو أخذ عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقا عبر الإشعار الأصلي، يمنح للمكلف أجل إضافي يقدر بأربعين (40) يوما، ليرسل ملاحظاته.<sup>2</sup>

## 2- الإشعار النهائي بالتسوية:

التبليغ النهائي يؤسس أو يحدد الوضعية النهائية للمصلحة بعد إعادة النظر في التناقضات المستخرجة من طرف أعوان التحقيق في ختام عمليات المراقبة.

"يجب أن يعبر هذا التبليغ عن الحالة الفعلية للمكلف، كما يجب أن يكون مفصلا بشكل جيد، ويقوم المحققون في التبليغ بإعادة النظر في النقاط المتنازع فيها المرفوعة من طرف المكلف، ودراسة ملاحظاته و اعتراضاته"

<sup>1</sup>عباس عبد الرزاق - التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري و المقارن - دار الهدى عين مليلة - الجزائر سنة 2012 ص 87.

<sup>2</sup> المادة 20 - 6 فقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل و المتمم سنة 2018 ص 12

إذا كان رد المكلف إيجابياً، أي قبول التعديلات و الأسس الضريبية الجديدة المرسلة من قبل المحققين، تصبح التصريحات نهائية، وتضع هذه العملية الإرسال النهائي) حد لأعمال التحقيق.

بعد إقفال عمليات التحقيق، يتم إصدار الجداول الفردية التي تسمح بالمتابعة، حيث يقوم من خلالها المحقق بحساب الحقوق و الغرامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة، و التي ترسل إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف التي تقوم بدورها لارسالها الى قباضة الضرائب عبر السلطة المكلفة باعتماد الضرائب، وتقوم هذه الأخيرة بمتابعة المكلف وإجراءات التحصيل، وذلك بعد إرسال الإخطارات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عباس عيد الرزاق، المرجع نفسه، ص 88.

المبحث الثاني: مناهج كل من التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق في الوضعية الجبائية المعمقة الشاملة.

المطلب الأول: مناهج التحقيق المصوب في المحاسبة.

يعد التحقيق المصوب شكلا من اشكال الرقابة الجبائية والذي تنتهجه الادارة الضريبية من اجل مراقبة تصريحات المكلفين وبالتالي سنحاول في هذا المبحث توضيح مفهوم التحقيق المصوب، اسباب اجرائه وكذا الأهداف المرجوة منه.

الفرع الأول: مفهوم التحقيق المصوب

يعتبر التحقيق المصوب بالإضافة إلى التحقيق في المحاسبة والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة من أنواع الرقابة الخارجية يعتبر التحقيق المصوب للمحاسبة إجراء رقابة موجه، أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة يتضمن هذا الإجراء مراقبة الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض عناوين الضرائب على فترة محددة.<sup>1</sup>

التحقيق المصوب أستحدث بموجب المادة 22 من قانون المالية 2008 والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup> طبقا للمواد: (20 مكرر 1)، (20 مكرر 2)، (20 مكرر 3) التي تنص على أنه يحق الادارة الضرائب:

<sup>1</sup>الموقع الرسمي لوزارة المالية، [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz) بتاريخ 10 افريل 2021.

<sup>2</sup>الجريدة الرسمية، ديسمبر 2009 ، العدد 78 ، يتضمن قانون المالية، المادة 24 ، ص9.

- إجراء تحقيق لنوع أو عدة أنواع من الضرائب والفترة الزمنية محددة، التي تقل عن سنة، عندما تكتشف الإدارة بوجود أعمال تدليسية (حالة غش جبائي)، إلا أن هذه العملية، لا تصل بصورة جيدة إلى عملية تدقيق محاسبي.

- يمنح كذلك للمكلف بالضريبة 10 أيام مع ميثاق المكلفين.

- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق أكثر من 02 شهرين، إلا في حالة الغش الجبائي، ويمكن اقتراحه إلى عملية التحقيق المحاسبي.

- تعطى للتاجر مدة 30 يوما لإدلائه بملاحظات مع إشعار بالتقييم

- إذا تثبت حالات التدليس أو الغش الجبائي، فإنه سوف يفقد حقوقه الجبائية التالية :

- الغاء بعض الامتيازات الجبائية.
- امكانية تحديد التحقيق المحاسبي.
- اعداد الحجز التحفظي.
- تمديد آجال الرقابة.
- الغاء الاستفادة من دفع 20% عند النزاع.
- التسجيل في بطاقة الغش.
- الغرامات (100% او 200%)<sup>1</sup>

<sup>1</sup>لجناف عبد الرزاق، دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري - دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة، مجلة دراسات جبائية، جامعة الجزائر 03، ص 172.

ويعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة آلية من آليات المراجعة الجبائية التي تساهم في استرجاع حقوق الخزينة العمومية من خلال مكافحة التهرب الضريبي واكتشاف الأخطاء والإغفالات التي يرتكبها المكلفين بالضرائب وتصحيحها، بهدف دعم النظام الجبائي الجزائري الذي يعتبر تصريحي يعطي للمكلفين الحرية في تقديم تصريحتهم الجبائية الدورية والسنوية.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: أسباب إجراء التحقيق المصوب

يتم التحقيق المصوب في المحاسبة عند ظهور شك لدى المصالح الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخص المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية أثناء إجراء عملية التحقيق المصوب في المحاسبة يمكن طلب من المكلفين بالضريبة المعنيين بالتحقيق، الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى ذات صلة بالتحقيق لا يمكن أن ينتج عن هذا النوع من التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق وتقيي لمجمل عمليات المكلف بالضريبة. ورغم أن المشرع الجبائي قد حدد مختلف المعايير التي من خلالها يتم فرض الضريبة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية كما نصت عليه المادة 143 من قانون الاجراءات الجبائية<sup>2</sup> إلا أنه من الناحية العملية يصعب على ادارة الضرائب ضمان تحصيل كل الضرائب المستحقة بالنظر إلى عدة معطيات واسباب

<sup>1</sup>لونيسى علي، مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، العدد 08، جوان 2016، ص 62-75

<sup>2</sup>قلاّب ذبيح لباس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية " دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010-2011، ص 14، نقلا عن: محمد قاسم القزوين، مهدي حسن زيف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص 25.

تؤدي الى افلام الكثير من المكلفين بالضريبة عن دفع ما عليهم من ديون وعلى هذا الأساس يمكن إجمالاً أسباب لجوء الإدارة الضريبية إلى ممارسة التحقيق المصوب كشكل من اشكال الرقابة الجبائية إلى ما يلي:

**أولاً: طبيعة النظام الضريبي الجزائري:** يعتبر بانه نظام تصريحي<sup>1</sup> الذي يعني أن المكلف بالضريبة هو الذي ينتقل إلى ادارة الضرائب المختصة من اجل الادلاء بتصريحاته حول مداخله لكي تتمكن الادارة الضريبية من تحديد مقدار الضريبة الواجب دفعها واكيد انه هناك بعض المكلفين الذين لا يقدمون تصريحات صحيحة من اجل تفادي دفع الضريبة كعدم التصريح ببعض المداخل وفي حاله شك ادارة الضرائب في هذه التصريحات تقوم بإجراءات الرقابة كما هي محددة في القانون.

**ثانياً: انتشار ظاهرة التهرب الجبائي :** اثبت الواقع العملي ان الكثير من المكلفين بالضريبة يسعون إلى استعمال مختلف الحيل من اجل التملص عن دفع الضريبة ويعود سبب انتشار هذه الظاهرة إلى وجود بعض الفراغات القانونية التي يستغلها هؤلاء من اجل عدم دفع الضرائب والى استعمال بعض الحيل لاسيما من طرف بعض الشركات التجارية والمؤسسات المهنية أين نجد أن ممثلي هذه المؤسسات يستعملون بعض التقنيات الحاسوبية ويصرحون بمداخل غير حقيقية لضمان الحفاظ على أموالهم وعدم التنازل عنها لصالح الدولة أو من جانب اخر فان طبيعة النظام الجبائي الذي تطبقه الدولة لتحديد الضريبة الواجب دفعها يساهم في التهرب عن الدفع فالواقع العملي اثبت ان هناك نوع من المبالغة وارهاق كاهل المواطنين لاسيما البسطاء منهم بفرض ضرائب مبالغ فيها مما يجعل هؤلاء يبحثون عن

<sup>1</sup> محرز محمد عباس، اقتصاديات الجبائية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 147.

الوسيلة التي لا يقومون من خلالها بدفع الضريبة او على الاقل الانقاص منها ويستعملون من اجل ذلك طرق غير قانونية و غير مشروعة.<sup>1</sup>

**ثالثا: غياب الوعي الضريبي:** اذا كانت طريقة دفع الضريبة لا تطرح إشكالا بالنسبة لبعض الفئات من المكلفين بالضريبة لاسيما فئة الموظفين العموميين لأنه يتم خصم مقدار الضريبة الواجب دفعها آليا فان الاشكال يطرح بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطات مهنية أو تجارية أو اقتصادية اين يصعب على هؤلاء فهم معن الضريبة والهدف من فرضها ودور الدولة في هذا المجال مما يجعلهم لا يكثرثون بضرورة دفع الضريبة ولا بالأثار المترتبة عن ذلك بدليل عدد النزاعات التي تثار بين هذه الفئات والادارة الضريبية كما أن هؤلاء المكلفين لا يكثرثون بضرورة مساهمتهم في الأعباء العامة وتوزيع العبء الضريبي بين كل فئات المجتمع بالنظر إلى حالته المالية ومداخلهم التي على أساسها يتم تحديد مقدار الضريبة الواجبة الدفع بشكل يضمن حمايه الفئة الضعيفة في المجتمع وتحميل المكلفين الذين هم في وضعية مالية جيدة بضرائب حسب دخلهم السنوية.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: أهداف التحقيق المصوب.

تعتبر الرقابة الجبائية ومن بينها التحقيق المصوب العنصر الأكثر أهمية لنظام المتابعة واحترام الواجبات الجبائية الا انه ينبغي على اعوان الادارة الجبائية عند تطبيق الرقابة الجبائية بصفتها الجهاز الفني الذي تخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها، التعرف على

<sup>1</sup> كردو دي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص10

<sup>2</sup> أمزيان عزى ، أخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة الجزائر، 2012-2013، ص 74.

الدور الذي تلعبه كل واحد من مكونات هذا النظام (الوثائق العقوبات المراجعة و كيفية ربط هذه ما بينها في حالة عدم الاستعمال الأمثل لهذه المكونات فانه من المستحيل التوصل إلى تحقيق الأهداف المرجوة المتمثلة في ما يلي :

#### أولاً: الأهداف القانونية:

- التحقق والبحث في مدى شرعية وصحة مختلفة العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين مع ما تم التصريح به الادارة الجبائية

- التأكد من تنفيذ و تحصيلالضريبة وفقاً لتشريع الجبائي

- مراقبه تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية واجباتهم الجبائية وضمان الحقوق التي يستفيدون منها.<sup>1</sup>

#### ثانياً: الأهداف الإدارية :

تؤدي دورا هاما في الادارة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والاداء ويمكن تحديدها من خلال نقاط التالية :

- يساعد على امكانية كشف الثغرات القانونية والنقص الموجود في التشريعات المعمول بها مما يساعد الادارة الجبائية على اتخاذ الاجراءات التصحيحية لتفادي ذلك النقص وايجاد حلول له.

<sup>1</sup>ابوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، 1999-2009، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية و بنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة تلمسان الجزائر، 2010-2011، ص89.

- تحديد الانحراف و كشف الاخطاء يساعد الادارة الجبائية في المعرفة والامام بأسبابها وتقييم اثارها بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها.

- اعداد الاحصائيات الخاصة بجميع انواع الضرائب وتقدير التهرب الضريبي وما مدى تأثيرها على المؤشرات الاقتصادية الأخرى.

### ثالثا: الأهداف الاقتصادية والمالية:

يهدف إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من كل ضياع باي شكل من الاشكال وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة.

### المطلب الثاني: مناهج التحقيق في الوضعية الجبائية المعمقة الشاملة.

#### الفرع الأول: مفهوم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

يعد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أحد الطرق الأساسية للرقابة الجبائية المعمقة ، حيث تم إنشاؤه سنة 1992 تدعيما للتحقيق في المحاسبة، كما يمكن إعتبره إمتدادا له رغم كونه منفصلا عنه، ويختص بالأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي فقط، وبمس كذلك أربع (04) سنوات غير متقدمة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي، دراسات معاصرة في مجال المحاسبة الضريبية، جامعة عين شمس، كلية التجارية مصر، سنة 2016، ص 152.

و يتعلق الأمر بعمليات الرقابة التي تتضمن البحث عن تناسق بين المداخليل المصرح بها للمكلف بالضريبة (الشخص الطبيعي) من جهة، ووضعيته المالية وتلك التي تخص الخزينة والعناصر المكونة لنمط المعيشة من جهة أخرى. فهي تخص الضريبة على الدخل الإجمالي.

و يمكن إجراء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، لمجمل الأشخاص الطبيعيين من خلال تمديد التحقيق في المحاسبة. كما يمكن أن يكون سببا في التحقيق في المحاسبة لاسيما إذا تبين أن المكلف بالضريبة قد قبض مداخليل من مؤسسة تخضع لمسك محاسبة.

يعرف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بأنه: "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة و الدخل المصرح به أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات الدخل الإجمالي ( المداخليل العقارية المحققة خارج الجزائر - فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و غير المبنية... إلخ)".

يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخليل المصرح بها بالمداخليل المستنتجة من وضعية المكلف بالضريبة المحقق معه، الملكية أو الذمة المالية من جهة و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء النقر الجبائي، من جهة أخرى.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي، المرجع نفسه، ص 152 - 153 .

الفرع الثاني: مدى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

➤ المواطن الجبائي:

طبقاً لأحكام المادة 21 من (ق.إ.ج): يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق

في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر

لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة.

و في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من

جهة، و الذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى،

و هذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية و عناصر نمط

المعيشة لشخص غير محصي جبائياً، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة.

➤ الأعوان المكلفون بالتحقيق:

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم

رتبة مفتش على الأقل.<sup>1</sup>

➤ الإعلام المسبق ( إشعار بالتحقيق ):

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي ، المرجع نفسه ، ص 153 .

طبقاً لإحكام المادة 21-3 من (ق.إ.ج): لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع الإشعار بالإستلام، مرفوقاً بـ "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة" المحقق في وضعيته الجبائية و منحه أجل أدنى للتحضير و تقديم وضعيته المالية و أملاكه على وثيقة خاصة تسلم له من طرف الإدارة في أجل يقدر بخمسة عشر (15) يوم إبتداءً من تاريخ الإستلام.

يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق و أن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.

➤ الحق في الإستعانة بوكيل أو بمستشار:

طبقاً للأحكام المادة 21-3 من (ق.إ.ج): تحت طائلة بطلان للإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار من إختياره هو.<sup>1</sup>

➤ الإجراء الحضورى:

يجري التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية طبقاً للإجراء الحضورى. و نذكر بعد إرسال إشعار بإعادة التقويم ورد المعنى عليه في الآجال القانونية يمنح لهذا الأخير أجل إضافي مدته أربعون (40) يوماً لتقديم ملاحظاته و الرد، في حالة ما إذا أبرز المحقق أو مصلحة التحقيق أسباباً جديدة لإعادة

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي، المرجع نفسه، ص 153 - 154.

التقويم أو عناصر جديدة لم ينم التطرق إليها في إطار الإشعار الأولي طبقاً للأحكام المادة 21-5 من (ق.إ.ج).

يمكن برجة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إثر التحقيق المعمق في المحاسبة، سواء بإسم المستغل الشخصي لمؤسسة، أو الرؤساء و الشركاء الأساسيين للشركة أو كل شخص ملزم قانوناً بتصريح مجمل دخله.

ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة مالووظ فارق محسوس بين الدخل المصرح من طرف المكلف بالضريبة، من جهة و عناصر نمطه المعيشي و النفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى طبقاً للأحكام المادة 21-1 من (ق.إ.ج).

تقدّم الإدارة على طلب التبريرات و التوضيحات التي تراها أساسية، مما قد يحملها إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي، و هذا عن طريق التصحيح الحضورى أو التصحيح التلقائي.

### ➤ طلب التبريرات أو التوضيحات:

يعتبر هذا الطلب إجراء عادي للتحقيق من التصريجات على الدخل الإجمالي.

➤ التبريرات: تلتمسها الإدارة من المكلف بالضريبة في إحدى الحالات التالية:

✓ فيما يتعلق بوضعيته الجبائية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي، المرجع نفسه، ص 154

✓ فيما يخص التكاليف التي خصمها من الدخل الإجمالي، حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف المحقق معه يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها، فإنه بإمكانها في هذه الحالة، أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بالضريبة المحقق معه بعين الاعتبار. إلا أنه باستطاعة هذا الأخير أن يبرر بأن المبالغ المستعملة ليست بمداخل متملصة من الضريبة أو بأنها صادرة عن عمليات التدليس.

### ➤ التوضيحات:

تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات، و تخص أي نقطة واردة في التصريح .

### ➤ تحديد قواعد جديدة لفرض الضريبة:

➤ الإجراء الحضورى: تطبق نفس التدابير العامة الواردة مسبقا حول التحقيق في المحاسبة السارية المفعول ولاسيما فيما يخص إشعار بنتائج التحقيق حتى في غياب إعادة التقييمات، تبرير إعادة التقييمات المقترحة و منح أجل رد إضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة في حالة إشعار بإعادة التقييم المصحح، المناقشة الشفوية و الحضورية و حق طلب التحكيم من المسؤول الأول لمصلحة التحقيق (طبقا للأحكام المادة 21-5 من ق.إ.ج)

➤ التصحيح التلقائي: هو إجراء إستثنائي لا يمكن إستعماله إلا في ظروف معينة:

✓ إذا لم يكتب المكلف بالضريبة التصريح على الدخل الإجمالي في الآجال المحددة قانونيا و لم يسوي وضعيته الجبائية .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي ، المرجع نفسه ، ص 154 – 155

✓ أو إذا لم يستجب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة من الإدارة.

و عليه، فإن هذه الأخيرة تحدد تلقائيا القاعدة المناسبة لفرض الضريبة (و التي يجب أن تقترب قدر المستطاع من الوضعية الحقيقية للمكلف بالضريبة المعني).

تبقى الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة في حالة التصحيح الحضورى سارية المفعول عند التصحيح التلقائي.

الفرع الثالث: ضمانات الخاضعين للضريبة

1- لإعلام المسبق ( إشعار بالتحقيق):

طبقا لإحكام المادة 21-3- من (ق.إ.ج): لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع الإشعار بالإستلام، مرفوقا بـ "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة" المحقق في وضعيته الجبائية و منحه أجل أدنى للتحضير و تقديم وضعيته المالية و أملاكه على وثيقة خاصة تسلم له من طرف الإدارة في أجل يقدر بخمسة عشر (15) يوم إبتداءا من تاريخ الإستلام.

يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق و أن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي، المرجع نفسه، ص 155.

2- الحق في الإستعانة بوكيل أو بمستشار:

طبقاً للأحكام المادة 21-3 من (ق.إ.ج): تحت طائلة بطلان للإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار من إختياره هو.

3- إستحالة تجديد التحقيق (المكلفين الذين خضعوا للتحقيق سابقاً):

طبقاً للأحكام المادة 21-6 من (ق.إ.ج): مع مراعاة أحكام المادة 96 من (ق.إ.ج)، عندما يتم الإنتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك، الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد إستعمل أساليب تدليسية.

4- المحرر الجبائي:

طبقاً لأحكام المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 2012/09/08 : يعتبر المحرر الجبائي قراراً قطعياً إتخذه الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة حسن النية التابع لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات، في إنتظار التعميم التدريجي لهذا الإجراء على بقية الهياكل الأخرى .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي ، المرجع نفسه ، ص 155 – 156 .

إذ يشكل هذا المحرر ردا واضحا نهائيا على طلب المكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر إلى التشريع الجبائي المعمول به.

و عليه، إذا إتخذت الإدارة الجبائية قرارا قطعيا بخصوص وضعية متعلقة بواقعه ما من ناحية التشريع المعمول به، لا يمكنها أن تجرى أي زيادة في الإخضاع الضريبي السابق إذا كان سبب الزيادة المتمم من طرف الإدارة يعود إلى تباين في تقدير هذه الوضعية (طبقا للمادة 174 من ق.إ.ج).

و يطبق هذا الضمان عندما:

- تبلغ الإدارة بموجب رسالة مكتوبة واضحة و تامة من طرف المكلف بالضريبة حسن النية.
- تكون الإدارة قد إتخذت قرارا قطعيا فيما يخص وضعية بالرجوع لنص جبائي في أجل أربعة (04) أشهر أو لم ترد في هذا الأجل.

➤ يكون إتخاذ القرار سابقا لتاريخ إنتهاء أجل التصريح الذي يتوفر لدى المكلف بالضريبة أو في غياب الإلتزام بالتصريح السابق لتاريخ تحصيل الضرائب التي تماثل التصفية التلقائية بالضريبة.

يجيب المحرر الجبائي إذا على مبدأ الحماية القانونية و الذي يفترض الإبلاغ الدقيق من طرف الإدارة للقواعد العامة أو الخاصة التي تكون في وقت ما الإطار القانوني للإدارة الذي تمارس فيه صلاحياتها. و من ثم فإن المحرر الجبائي لا يمنح الإدارة الجبائية سلطة أو حق مخالفة القانون و لكن يجعل تفسيراتها قانونيا واجبة النفاذ.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي ، المرجع نفسه ، ص 156.

**ملاحظة:** إذا أثبت المكلف بالضريبة أنه التزم بحسن النية بتأويل نص جبائي كان معترف به لدى الإدارة المركزية، سواء عن طريق إجراء ذو طابع عام أو يتعلق به شخصياً، فإنه لا يعاد تقويم وعاءه الضريبي.

#### 5- مدة تحقيق محدودة:

طبقاً لإحكام المادة 21-4- من (ق.إ.ج): تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة (01)، إعتباراً من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه، إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم.

وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح، عند الإقتضاء، للمكلف بالضريبة وبناء على طلب هذا الأخير، للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة و مداخيل الأرصدة من الخارج.

كما تمدد هذه الفترة بثلاثين (30) يوماً المنصوص عليها في المادة 19 من (ق.إ.ج)، وبالأجال الضرورية للإدارة بُغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوماً ابتداء من تاريخ طلب الإدارة أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج.

تُمدد المدة المذكورة في المقطع الثالث أعلاه إلى سنتين (02) في حالة إكتشاف نشاط خفي.<sup>1</sup>

#### 6- النقاش «المناقشة» الشفوي و الحضورى (التبليغ بإعادة التقييم - الإشعار بالتقويم):

طبقا لإحكام المادة 21-5- من (ق.إ.ج)، عندما يكون العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة، على إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، بالنسبة للضريبة على الدخل، يتعين على الإدارة، في هذه الحالة، أن تُعلم المكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة تقويم، برسالة مضمونة مع إشعار بالإستلام، ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20-06 من (ق.أ.ج).

يمكن أن يسلم الإشعار بالتقويم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالإستلام.

يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومُعللا، كما يتعين أيضا إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة تقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله بها.

يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله. ويكون عدم الرد خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي ، المرجع نفسه ، ص 156 - 157.

و قبل إنتضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك. كما يمكنه بعد الرد الإستماع إلى المكلف بالضريبة، إذا كان سماعه مجدياً أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.<sup>1</sup>

يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي تم التحقيق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية أن يطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة:

➤ من المدير الولائي للضرائب

➤ أو رئيس مصلحة البحث والتدقيق والمراجعات.

يجب أن يوضح الإستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة و يرسل إلى المكلف بالضريبة الذي تم التحقيق معه لإستدعائه للحضور إلى إجتماعاً يختتم أشغال التحقيق.

و يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من إختياره.

في حالة ما إذا رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه يجب عليه إبلاغ هذا الأخير عن طريق مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة. و في حالة ما أظهرت هذه الأخيرة سبباً آخر لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الإعتبار لعناصر جديدة لم تكن واردة في الإشعار الأصلي، يمنح المكلف بالضريبة أجلاً إضافياً قدره أربعون (40) يوماً إلى المكلف بالضريبة ليرسل ملاحظاته.

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي ، المرجع السابق ، ص 157 .

7- الطعن القبل نزاعي «الحق في طلب التحكيم»:

يمنح هذا الضمان للمكلف بالضريبة المحقق معه إمكانية الطلب في إجاباته التحكيم في الأسئلة

المتعلقة بالوقائع أو القانون، حسب الحالة من:<sup>1</sup>

- مدير كبريات المؤسسات
- أو المدير الولائي للضرائب
- أو رئيس مركز الضرائب
- أو رئيس مصلحة البحث والتدقيق والمراجعات..

و عليه ينبغي على العون المحقق تحت طائلة يطلان إجراء التحقيق إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه

في إطار إشعار إعادة التقييم بأن له حق الإستفادة من هذا الضمان الذي يخوله أو القانون.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي ، المرجع السابق، ص 157 – 158.

<sup>2</sup> محمد عباس بدوي ، المرجع السابق، ص 158.

خاتمة

## خاتمة:

ما يمكن قوله في الختام أن الرقابة الجبائية، بمختلف أنواعها و أشكالها تعد أداة من أدوات تصحيح التصريجات الجبائية للمكلفين بالضريبة من أجل تقليص المخالفات و النقائص(16)، و من أجل كذلك المحافظة على حقوق الخزينة العمومية، و كما لاحظنا من خلال الإحصائيات المسجلة من طرف فرق التحقيقات المحاسبية و الجبائية، أن هناك تطور مهم في عمليات التسوية الجبائية، أي أن عملية التصحيحات لازالت واضحة و قائمة إلى يومنا هذا، كما تشير الأرقام التي تم عرضها سابقا، أم هناك شريحة واسعة من المكلفين بالضريبة، مازالوا يقومون بعملية التهرب و الغش الجبائي أو عدم فهم التشريع الجبائي أثناء عملية التصريح الجبائي.

## أولا: النتائج

من خلال تطرقنا لدراسة التحقيق الجبائي الخارجي، و الدراسة الميدانية لملف جبائي، توصلنا إلى النتائج التالية:

\* تعقد التشريع الجبائي للرقابة الجبائية و خاصة التحقيق المعمق الوضعية الجبائية الإجمالية، و كذا الجانب البحث عن المعلومات الجبائية .

\* عدم وجود استقلالية إدارية للمصالح الخارجية الرقابة الجبائية أثناء اختيار الملفات الجبائية التي تخضع إلى التحقيق الجبائي، و هذا راجع إلى التعليمات من الإدارة المركزية.

\* معظم المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق الجبائي، يقومون بإيداع شكاوى لدى نيابة مديرية المنازعات الجبائية، مما نستنتج أن هناك خلل في عملية تصحيح رقم الأعمال و الأرباح.

\* تعتبر الرقابة الجبائية كأداة لقمع الغش الجبائي(17)، إلا أن الهدف الرئيسي من الرقابة هو تصحيح مسار التشريع الجبائي. لتحديد طبيعة النظام الجبائي مستقبلا، مع الأخذ بعين الاعتبار الوضعية الاقتصادية الجزائرية .

\* غياب نظام معلوماتي فعال الذي يأخذ بعين الاعتبار الملفات الجبائية التي يجب أن تبرمج للتحقيق الجبائي، ضف إلى ذلك غياب التنسيق بين إدارة الضرائب و كل المؤسسات العمومية في مادة تبادل المعلومات.

### ثانيا: التوصيات

من خلال النتائج المتوصل إليها حاولنا تقديم بعض الاقتراحات و التوصيات التي تبين دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الضريبي:

- إدراج مبدأ اللامركزية الإدارية أثناء عملية اختيار الملفات الجبائية من أجل التحقيق الجبائي، مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية كل منطقة جغرافية في الجزائر.

- بناء نظام الإعلام الجبائي المتطور الذي يربط جميع المؤسسات العمومية بإدارة الضرائب لهدف طلب المعلومات في وقت قصير وخاصة في إطار التحقيق المعمق للوضعية الإجمالية الجبائية.

- ضرورة الذهاب إلى إصلاح تشريعي و جبائي هادف وحيد مبني على الوضعية الاقتصادية الجزائرية الراهنة.

- الأخذ بعين الاعتبار نتائج الرقابة الجبائية التي تقوم بها المصالح المختصة أثناء الإصلاح الجبائي من أجل تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري، لتفادي الأخطاء والمخالفات التي قد يقوم بها المكلفين بالضريبة أثناء التصريح الجبائي.
- ضرورة إدراج مؤشرات الرقابة الجبائية أثناء أي تعديل جبائي ممكن مستقبلا.

# قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

- باللغة العربية:

أولاً- النصوص القانونية:

3- الأوامر:

الأمر 75 - 59 مؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 يتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 101 المعدل و المتمم.

- أمر رقم 08 - 02 مؤرخ في 24 يوليو 2008 ،يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ، ج ر عدد 42 لسنة 2008.

- أمر رقم 95 - 27 مؤرخ في 30 ديسمبر 1995 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1996 ، ج ر عدد 82 صادرة بتاريخ 1995/12/31.

1. ق ا ج ج، المعدلة بموجب المادتين 37 من ق الم لسنة 2009 و ق م لسنة 2012

و المادة 31 من ق م لسنة 2013 من قانون إجراءات الجبائية.

2. ق ا ج ج، محدثة بموجب المادة 22 من ق م ت لسنة 2008 ومعدلة بموجب المواد

24 من ق م لسنة 2010 و 32 من ق م لسنة 2012 و 26 من ق م لسنة

2014.

3. ق ا ج، محدثة بموجب المادة 17 من ق م ت لسنة 2010 ومعدلة بموجب المواد

33 من ق م لسنة 2012 و 11 من ق م لسنة 2013 و 27 بموجب ق م لسنة

2014.

4. المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009 وقانون مالية سنة 2012 والمادة 31 من

قانون المالية لسنة 2013.

5. ق ا ج، معدلة بموجب المواد 38 من ق م لسنة 2009 و المادة 34 من ق م

لسنة 2012 و المادة ( 13 125 ) من ق م لسنة 2013.

6. القانون رقم 11 - 02 مؤرخ في 25-12-2002 يتضمن قانون المالية لسنة

2003، ج ر عدد 86 سنة 2002.

#### المراسيم التنفيذية:

- مرسوم تنفيذي 98- 228 المؤرخ في 13-07- 1998 و المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في

وزارة المالية ج ر عدد 51 لسنة 1998، المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 95- 55 المؤرخ

في 15-02- 1995.

- المادة 12 من المرسوم التنفيذي -91 60 مؤرخ في 23 - 02 - 1991، الذي ينظم تحديد

المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، ج ر عدد 9 لسنة 1991.

المرسوم التنفيذي 06 - 327 مؤرخ في 18- 09- 2006، لمتضمن تنظيم المصالح الخارجية

للإدارة الجبائية وصلاحيتها، ج ر عدد 59 لسنة 2006 .

ج- القرارات الوزارية:

- قرار وزير المالية مؤرخ في 12 يوليو 1998، يتضمن الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولاية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها على المستوى الوطني.

ثانيا- الكتب:

1- الكتب المتخصصة:

1. صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2005.
2. عباس عبد الرزاق - التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري و المقارن - دار الهدى عين مليلة - الجزائر سنة 2012 .
3. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، ط 1، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009 .
4. كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011 .
5. كردو دي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

6. محرزى محمد عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة للنشر

والتوزيع، الجزائر، 2003.

7. محمد التهامى طواهر و مسعود الصديقي، المراجعة و تحقيق المحاسبات، ط 3، ديوان

المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 .

8. نصر رحال، مصطفى عوادي، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري،

نشر وتوزيع مكتبة بن موسى - السعيد الوادي الجزائر 2011/2010 .

### ثالثا- الرسائل والمذكرات الجامعية:

#### 1- رسائل الدكتوراه:

1. أمزيان عزي ، أخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة

دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة،

2012-2013.

2. يوسف قاشي، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015.

#### 2- مذكرات الماجستير:

1. أبوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في

الجزائر، 1999-2009، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم

الاقتصادية، تخصص نقود مالية و بنوك، جامعة تلمسان، 2010-2011.

2. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، سنة 2011-2012 .
3. عيسى بولخوخ ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع : اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، سنة 2003 – 2004.
4. فاطمة الزهراء بوخديمي، النظام الجبائي الجزائري، مذكرة تخرج لنيل الشهادة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، دفعة 18 ،الجزائر، سنة 2007-2010 .
5. قلاب ذبيح لباس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية " دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010-2011، نقلا عن: محمد قاسم القزوين، مهدي حسن زيف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.
6. لعثماني مصطفى، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي ال – دكتور يحي فارس، –المدية، 2008.

7. يوسف الصادق، المراقبة و التحقيق الجبائي كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 17، د ب ن، 2009 .

رابعاً: المقالات:

1. بوشري عبد الغني، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة الاقتصاد و المناجمت، إبريل نيسان 2012، عدد 11.
2. كربي زبيدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، الجزائر، 2005.
3. لجناف عبد الرزاق، دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري ، مجلة دراسات جبائية- دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة، جامعة الجزائر 03.

خامساً- المداخلات:

1. العياشي عجلان، الضمانات القانونية في إجراءات الرقابة الجبائية، مداخلات في أعمال الملتقى الوطني الثاني حول: الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، فرحات عباس، سطيف، الجزائر يومي 22- 21 أفريل 2008 .

2. وهي بوعلام، " نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة "

-حالة الجزائر - مداخلة مقدمة في أعمال الملتقى الوطني حول الأزمة المالية و

الاقتصادية الدولية و الحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة

فرحات عباس، سطيف، الجزائر - 20 21 أكتوبر 2009.

### - باللغة الفرنسية:

1. BRURON Jacques, Le Contrôle Fiscal, LDGE, Collection Système, 1992, p72 - la vérification de comptabilité s'analyse comme un ensemble d'opérations ayant pour objet d'examiner sur place , la comptabilité d'une entreprise, d'en rapprocher les indications a certaines données de faite au naturelles recueillies par des recherches tant internes qu'externes à l'entreprise afin de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires. La finalité du contrôle est d'assurer l'établissement des impôts et taxe éludés " Voir: T Lambert, contrôle fiscale, droit et pratique, Édition Puf, paris, 1991, P231
2. MF/DGI/DRV, Guide du Vérificateur de Comptabilité, op,cit, P14
3. MF/DGI/RDV, Guide du Vérificateur de Comptabilité, DGI, Édition 2001, Alger, p 14.
4. P Colin, G Gervaise, M Rossetti, Les Bases De La Fiscalité, Librairie Vuibert, paris, 1994, p167.
5. -SELINSKY Véronique , COTTET Philippe, GIRODROUX Catherine, Faire Face au Contrôle de l'Administration, Édition Lamy les échos, Paris, 1992, P 18.
6. T Lambert, Le Contrôle Fiscal, Droit et Pratique, op,cit, P283
7. Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger-Edition 2001 page 127

## فهرس المحتويات

### فهرس المحتويات:

- 1 ----- مقدمة:
- الفصل الأول: إجراءات التحقيق الجبائي في التشريع الجبائي الجزائري
- 6 ----- المبحث الأول: الأجهزة المكلفة بالتحقيق الجبائي
- 7 ----- المطلب الأول: مصالح البحث والتدقيقات التابعة للمديرية المركزية للبحث والمراجعات
- 7 ----- الفرع الأول: مديرية البحث والمراجعات
- 9 ----- الفرع الثاني: مديرية كبريات المؤسسات.
- المطلب الثاني: المصالح الرئيسية للرقابة الجبائية على المستوى المحلي (مراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب).
- 11 ----- الفرع الأول: المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات.
- 11 ----- الفرع الثاني: المديرية الجهوية للضرائب.
- 12 ----- الفرع الثالث: المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق.
- 14 ----- المطلب الثالث: المصالح الفرعية والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- 16 ----- الفرع الأول: المديرية الولائية للضرائب
- 16 ----- الفرع الثاني: مفتشيات الضرائب
- 17 ----- الفرع الثالث: مركز الضرائب
- 18 ----- المبحث الثاني: أشكال التحقيق الجبائي.
- 19 ----- المطلب الأول: التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة
- 20 ----- الفرع الأول: التحقيق المحاسبي
- 20 ----- الفرع الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة.
- 27 ----- المطلب الثاني: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
- 29 ----- الفرع الأول: تعريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة:
- 29 ----- الفرع الثاني: شروط التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة
- 30 -----

## فهرس المحتويات

- 31 ----- الفرع الثالث: إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة-----
- 34 ----- المطلب الثالث: أشكال أخرى من التحقيق الجبائي -----
- 35 ----- الفرع الأول: الرقابة الشكلية -----
- 36 ----- الفرع الثاني : الرقابة على الوثائق -----
- 41 ----- الفصل الثاني: المناهج المستخدمة في إعادة تقييم الأسس الخاضعة للضريبة -----
- 42 ----- المبحث الأول : طرق إعادة تشكيل الأسس الضريبية. -----
- 42 ----- المطلب الأول : طرق إعادة تشكيل أسس رقم الأعمال. -----
- الفرع الأول: إعادة تأسيس رقم الأعمال (عناصر الكمية، الإيرادات (المقبوضات) ،إعداد الفواتير  
(الفوترة)، تكاليف الإنتاج). -----
- 42 -----
- 46 ----- الفرع الثاني: إعادة تأسيس رقم الأعمال ( النسب، دراسة السعر، مؤشرات أخرى). -----
- 49 ----- الفرع الثالث: اختبار أو تجربة الإنتاج وتحديد معدل الخسائر و النفايات . -----
- 51 ----- المطلب الثاني : طرق إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح:-----
- 51 ----- الفرع الأول: إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح من خلال إعادة تشكيل رقم الأعمال -----
- 52 ----- الفرع الثاني: إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح من خلال فحص و دراسة التكاليف: -----
- 53 ----- الفرع الثالث: إعادة تشكيل أسس الضرائب على الأرباح من خلال عناصر اخرى: -----
- 53 ----- المطلب الثالث : نتائج عملية التحقيق الجبائي -----
- 54 ----- الفرع الأول: حالات فرض الضريبة تلقائيا و الاشعار بالتسوية -----
- 56 ----- الفرع الثاني: رد المكلف بالضريبة. -----
- 57 ----- الفرع الثالث: دراسة رد الخاضع للتحقيق و الإشعار النهائي بالتسوية. -----
- المبحث الثاني: مناهج كل من التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق في الوضعية الجبائية المعمقة الشاملة.
- 60 -----
- 60 ----- المطلب الأول: مناهج التحقيق المصوب في المحاسبة. -----
- 60 ----- الفرع الأول: مفهوم التحقيق المصوب -----
- 62 ----- الفرع الثاني: أسباب إجراء التحقيق المصوب -----

## فهرس المحتويات

---

64	الفرع الثالث: أهداف التحقيق المصوب.
66	المطلب الثاني: مناهج التحقيق في الوضعية الجبائية المعمقة الشاملة.
66	الفرع الأول: مفهوم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.
68	الفرع الثاني: مدى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.
72	الفرع الثالث: ضمانات الخاضعين للضريبة.
80	خاتمة:
83	قائمة المصادر والمراجع
84	قائمة المصادر والمراجع